

T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE
VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Hazırlayan
ARTEEKOH KAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
PROF. DR. HÜSEYİN ÇETİN

KONYA-2023



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü



Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin	Adı Soyadı	Arteekoh KAMA		
	Numarası	20811101016		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME / MUHASEBE VE FİNANSMAN		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	X	
		Doktora		
Tezin Adı	DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ			

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Arteekoh KAMA



ÖZET

Öğrencinin	Adı Soyadı	Arteekoh KAMA		
	Numarası	20811101016		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME / MUHASEBE VE FİNANSMAN		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	X	
		Doktora		
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Hüseyin ÇETİN		
Tezin Adı	DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ			

Günümüzde, uluslararası ticaret büyük bir ilgi odağı haline gelmiştir. İşletmeler, artan rekabet koşullarında yerel pazarlara alternatif olarak yurtdışı piyasaları en iyi seçenek olarak değerlendirmektedir. Aynı zamanda, devletler dış ticareti desteklemede ve bununla ilerlemekte olan ülkelerde ödemelerdeki açıklık bu şekilde kapatılmaya çalışılmaktadır. Dünya ticaret hacmine bakıldığında, sürekli olarak artan bir eğilim gösteren Dünya ihracat hacmi, uluslararası ticarete verilen önemin arttığını göstermektedir.

Dış ticaretin ilerlemesiyle beraber, ülke ekonomilerinin büyümesi ve küreselleşme, sınırların ekonomik alanda ortadan kalkmasını sağlamakla kalmadığı gibi aynı zamanda finansal işlemlerin karmaşıklığını da artırmıştır. Dış ticaretin gelişmesiyle birlikte ortaya çıkan finansal işlemlerin karmaşıklığı, finansal sistemde standartlaşma ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Bu gereksinim nedeniyle, Küresel Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları geliştirilmiştir. Bu standartlar, dünya çapında finansal raporlama ve muhasebe uygulamalarının birleşik ve tutarlı bir şekilde gerçekleştirilmesini hedeflemektedir. Bu standartlar, küresel düzeyde finansal raporlama ve muhasebe uygulamalarının uyumlu ve şeffaf olmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu çalışmada, ülkemizde dış ticaret işlemlerinde öncelikli olarak kullanılan bazı standartlar incelenmiştir. Bu standartlar arasında, stokların muhasebeleştirilmesini düzenleyen TMS 2, kur değişim etkilerini ele alan TMS 21, borçlanma maliyetlerini kapsayan TMS 23 ve müşteri sözleşmelerinden kaynaklanan hasılatı düzenleyen TFRS 15 yer almaktadır. Bu standartlar, yapılan işlemlerin bu standartlara uygun bir şekilde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirlemeyi amaçlamaktadır. İncelenen standartlar, dış



ÖZET

ticaret işlemlerinin finansal raporlamasında uygulanması gereken kuralları ve yönergeleri sunar. Bu standartların amacı, işlemlerin doğru ve şeffaf bir şekilde kaydedilmesini, finansal tablolarda tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik sağlanmasını sağlamaktır. Bu şekilde, dış ticaret işlemlerinde finansal raporlama ve muhasebe uygulamalarının standartlara uygun ve tutarlı bir şekilde gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir.

Bu çalışma, dış ticaret işletmeleri tarafından gerçekleştirilen muhasebe işlemleri için öncelikli standartları, dış ticaret faaliyetleri bağlamında tanımlamayı amaçlamaktadır. Dış ticaret işletmeleri, uluslararası alanda faaliyet gösterdikleri için özel gereksinimlere sahiptir. Bu çalışma, bu işletmelerin karşılaşılabileceği muhasebe konularını ele alarak, dış ticaret işlemlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirlemeyi hedeflemektedir. Böylece, dış ticaret işletmeleri, standartlara uygun bir şekilde muhasebe işlemlerini gerçekleştirebilir ve finansal raporlama süreçlerini etkin bir şekilde yönetebilirler.

Anahtar Kelimeler: Dış Ticaret, Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS), TMS 2 Stoklar Standardı, TMS 21 Kur Değişimleri Etkisi Standardı, TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardı, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı.



ABSTRACT

Author' s	Name and Surname	Arteekoh KAMA		
	Student Number	20811101016		
	Department	Business Administration /Accounting and Finance		
	Study Programme	Master's Degree (M.A.)	X	
		Doctoral Degree (Ph.D.)		
	Supervisor	Prof. Dr. Hüseyin ÇETİN		
Title of the Thesis/Dissertation	ACCOUNTING FOR INTERNATIONAL TRADE TRANSACTIONS ACCORDING TO INTERNATIONAL ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING STANDARDS			

In today's world, international trade has become a major point of interest. Businesses, in the face of increasing competitive conditions, consider foreign markets as the best alternative to local markets. At the same time, governments strive to support and promote foreign trade, aiming to address payment imbalances in developing countries. The continuously increasing volume of world exports, when observed in relation to global trade, demonstrates the growing importance placed on international trade.

With the advancement of international trade, the growth of national economies, and globalization, the elimination of borders in the economic sphere has not only facilitated but also increased the complexity of financial transactions. The complexity of financial transactions resulting from the development of international trade has led to the need for standardization in the financial system. As a result of this requirement, Global Accounting and Financial Reporting Standards have been developed. These standards aim to achieve unified and consistent global financial reporting and accounting practices. They strive to ensure that financial reporting and accounting practices are harmonized and transparent on a global level.

This study examines some of the standards primarily used in foreign trade transactions in our country. These standards include IAS 2, which regulates the accounting treatment of inventories, IAS 21, which addresses the effects of changes in foreign exchange rates, IAS 23, which covers borrowing costs, and IFRS 15, which regulates revenue from customer contracts. These standards aim to determine how transactions should be accounted for in accordance with these standards. The examined standards provide rules and guidelines to be applied in the financial reporting of foreign trade transactions. The purpose of these standards is to ensure the accurate and transparent



ABSTRACT

recording of transactions, as well as to achieve consistency and comparability in financial statements. In this way, the goal is to carry out financial reporting and accounting practices in foreign trade transactions in a standardized and consistent manner.

This study aims to identify the primary standards for accounting transactions conducted by foreign trade enterprises within the context of foreign trade activities. Foreign trade enterprises have specific requirements due to their operations in the international arena. This study addresses the accounting issues that these enterprises may encounter and aims to determine how foreign trade transactions should be accounted for. Consequently, foreign trade enterprises can carry out their accounting transactions in accordance with the standards and effectively manage their financial reporting processes.

Keywords: International Trade, International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS), IAS 2 Inventory Standard, IAS 21 Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Standard, IAS 23 Borrowing Costs Standard, IFRS 15 Revenue from Customer Contracts Standard.

ÖNSÖZ

“Dış Ticaret İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına göre Muhasebeleştirilmesi” adlı çalışmada hazırlanmıştır.

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesindeki destek ve katkılarından dolayı danışmanım Prof. Dr. Hüseyin ÇETİN’e teşekkürlerimi sunarım.

Yüksek lisans eğitimi konusunda beni cesaretlendiren Doç. Dr. Üyesi Tevfik EREN’e ve Doç. Dr. Suna Akten ÇÜRÜK teşekkür ederim.

Tez çalışmam süresince yanımda olan ailem özellikle de sevgili anneme ve babama teşekkürü bir borç bilirim. Hayatımın her alanında olduğu gibi, tez çalışmamı hazırlarken de her aşamada bana yardımcı olan sevgili kardeşim ve arkadaşşıma teşekkür ederim.

Arteekoh KAMA

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLO LİSTESİ	viii
ŞEKİL LİSTESİ	ix
KISALTMALAR CETVELİ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ İNCELENMESİ

1.1. Dış Ticaretin Tanımı.....	4
1.2. Dış Ticaret Kavramları.....	9
1.3. Dış Ticaret Politikası	20
1.4. Dış Ticarete Kullanılan Ödeme Şekilleri	22
1.5. Dış Ticaretin Çeşitleri.....	29
1.6. Dış Ticarete Teslim Şekilleri.....	32
1.7. Dış Ticarete Kullanılan Kavramlar.....	40
1.8. Dış Ticaretin Finansmanının Özellikleri.....	54

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS).....	58
2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS)	65
2.3. Uluslararası Ticaret İşlemleri.....	71

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1. TMS 2 Stoklar Standartları.....	92
3.2. TMS 21 Kur Değişimleri Etkisi Standardı.....	110
3.3. TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardı.....	122
3.4. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı.....	131
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	146
KAYNAKÇA.....	150

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1. TMS ve VUK karşılaştırması.....	29
Tablo 1.2. INCOTERMS 2020.....	34
Tablo 3.1. Stok Değerlemesi.....	106
Tablo 3.2. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı Kapsamı.....	137



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 3.1. TFRS 15 Standardının Gelişim Süreci	133
Şekil 3.2. TFRS 15 Standardının Çerçevesi	134
Şekil 3.3. TFRS 15 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirmeye İlişkin Sorgulamalar.....	135
Şekil 3.4. TFRS 15 Standardının Uygulanacağı Durumlar	138



KISALTMALAR CETVELİ

AB	Avrupa Birliği (European Union)
ABD	Amerika Birlesik Devletleri (The United States of America)
CFR	Cost and Freight (Mal Bedeli ve Navlun)
CIF	Cost Insurance and Freight (Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun)
CIP	Carriage and Insurance (Navlun ve Sigorta Ödenmiş)
CPT	Carrier Paid To (Teslimata kadar ödenen ücret)
DAP	Delivery at Place (Belirlenen Yerde Teslim)
DAT	Delivery at Terminal (Terminalde Teslim)
DDP	Delivered Duty Paid (Gümrük Vergisi Ödenmiş Olarak Teslim)
DPU	Delivered at place Unloaded (Boşaltma Noktasında teslim)
EFO	Efektif faiz Oranı (Effective interest rate)
EFTA	European Free Trade Association (Avrupa Serbest Ticaret Birliği)
EXW	Ex Works (İşyerinde Teslim)
FAS	Free Alongside Ship (Geminin Yanına Teslim)
FCA	Free Carrier (Taşıma Vasıtasının Yanında Teslim)
FOB	Free on Board (Gemiye Yükleyerek Teslim)
IAS	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
ICC	International Chamber of Commerce (Uluslararası Ticaret Odası)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)

IFAC	The International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IOSCO	International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)
KDV	Katma Değer Vergisi (Value Added Tax, Vat)
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standardı (The Turkish Financial Reporting Standards)
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları (The Turkish Accounting Standards)
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
VUK	Vergi Usul Kanunu (Tax Procedure Law)
WTO	Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization)

GİRİŞ

Dünya ekonomisindeki işlem hacmi sürekli olarak artmakta ve bu nedenle uluslararası ticaret işlemleri büyük öneme sahip bir rol oynamaktadır. Uluslararası ticaret, imal edilen ürün ve hizmetler ile bu üretimi mümkün kılan faktörlerin sınırların ötesine geçmesini sağlayarak, ülkeler arasındaki bağıllık zorunluluğunu ortadan kaldırmıştır. Bu durum, mal veya hizmet üretiminin birden fazla ülkede gerçekleştirilmesini mümkün kılarak, ülkeler arasındaki ilişkilerin artmasına olanak tanımıştır.

Dış çevre faktörlerinin etkisiyle, her ülkenin muhasebe uygulamaları farklı şekillerde şekillenir. Ekonomik, tarihsel, kurumsal ve kültürel etmenlerin karmaşık etkileşimi, ülkeler arasında muhasebe uygulamalarının çeşitlenmesine yol açar. Bu çeşitlilik, küreselleşen sermaye piyasaları ve çok uluslu şirketlerin etkisiyle birlikte, muhasebe alanında uyum ihtiyacını ortaya çıkarır. Uluslararası Muhasebe ve Uluslararası Finansal Raporlama standartları, dünya çapında ortaya çıkan muhasebe uyum ihtiyacının bir sonucu olarak oluşturulmuştur.

Dünya genelinde dış ticaret işlemlerinin önemi giderek artmakta ve her geçen gün büyümektedir. Bu bağlamda, son yıllarda uluslararası şirketlerin sayısında artış görülmekte ve muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkların ortaya çıkmasıyla birlikte finansal verilerin karşılaştırılması zorlaşmaktadır. Bu durum, sermaye piyasalarının gelişimini engelleyerek ve uluslararası şirketlerin faaliyetlerini kısıtlayarak olumsuz etkiler yaratmaktadır.

Dış ticaret işlemlerinde, taraflar arasındaki güvenin temelini finansal tablolar oluşturur. Finansal tabloların doğru bir şekilde hazırlanması önemlidir, ancak ticarete yer alan tarafların bu finansal tablolardan aynı şeyleri anlamaları da son derece önem arz eden. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), dış ticarete bulunan birimlerin finansal tablolardan aynı anlamı çıkarmalarını temin etmede büyük bir öneme sahiptir. Bu standartlar, uluslararası şirketler arasında mali bilgilerin uyumlu ve karşılaştırılabilir olmasını sağlayarak, finansal raporlamada tutarlılık ve şeffaflık sağlar. Bu da dış ticaretteki birimlerin finansal bilgileri doğru bir şekilde analiz etmelerini ve karar verme süreçlerinde daha güvenilir bilgilere dayanmalarını sağlar.

UFRS, finansal tabloların standartlaştırılmış bir şekilde hazırlanmasını ve yorumlanmasını sağlayarak, ticaretin şeffaflığını ve güvenini artırır. Bu sayede taraflar arasında doğru bilgi akışı ve anlayış sağlanarak, dış ticaret işlemlerinde verimlilik ve güvenilirlik sağlanır.

Bu çalışma, dış ticaret işlemi gerçekleştiren işletmelerin bu işlemlerini uluslararası muhasebe standartlarına uygun bir şekilde nasıl muhasebeleştireceklerini açıklığa kavuşturmayı amaçlamaktadır. Dış ticaret işlemleri, karmaşık finansal süreçleri içermekte ve doğru bir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması gerekmektedir. Bu çalışma, işletmelere, dış ticaret işlemlerini Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak nasıl muhasebeleştireceklerini adım adım açıklayarak rehberlik etmeyi amaçlamaktadır. Bu rehberlik, finansal tabloların doğruluğunu, karşılaştırılabilirliğini ve yorumlanabilirliğini sağlamak için gerekli adımları içerecektir. Ayrıca, işletmelere uluslararası muhasebe standartlarına uygun bir şekilde dış ticaret işlemlerini kaydetme ve raporlama konusunda pratik öneriler sunulacaktır. Bu çalışma, işletmelerin dış ticaret işlemlerini doğru bir şekilde muhasebeleştirmelerine ve finansal raporlama süreçlerinde uyum sağlamalarına yardımcı olarak uluslararası ticarete şeffaflığı, güveni ve karşılaştırılabilirliği artırmayı hedeflemektedir.

Bu çalışma, ülkemizdeki dış ticaret işlemlerinde kullanılan önemli uluslararası muhasebe standartlarını ele almaktadır. TMS 2 Stoklar, TMS 21 Kur Değişim Etkileri, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartları, dış ticaret işlemlerinin doğru muhasebeleştirilmesini sağlamaktadır. Bu standartlar, işletmelerin finansal tablolarını uygun şekilde sunmaları ve karşılaştırılabilirlik sağlamaları için önemlidir. Çalışma, bu standartların gerekliliğini vurgulayarak, işletmelerin bu standartlara uygun muhasebeleştirme yapmalarının önemini belirtmektedir.

Bu çalışma üç temel bölüme ayrılmıştır. İlk bölümde dış ticaret tanımı ve işlemleri açıklanmaktadır. Dış ticaretin kavramları, ticaretin bileşenleri, ihracat ve ithalat süreçleri gibi konular üzerinde durulmaktadır. Bu bölüm, dış ticaret işlemlerinin genel bir anlayışını sunmayı amaçlamaktadır.

İkinci bölümde, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile ilgili ayrıntılı bilgiler verilmektedir. UMS ve UFRS'nin amacı, kapsamı ve önemi üzerinde durulmaktadır. Ayrıca, UFRS'in dış ticaret işlemleriyle ilişkisine değinilmektedir. Bu bölüm, işletmelerin dış ticaret işlemlerini nasıl muhasebeleştirecekleri konusunda bir anlayış oluşturmayı hedeflemektedir.

Son bölümde, dış ticaret yapan işletmelerin finansal raporlama sürecinde gereksinim duyacakları belirli standartlar ele alınmaktadır. Stoklar, Kur Değişim Etkileri, Borçlanma Maliyetleri ve Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartlar ayrıntılı incelenerek, amaçları, kapsamaları ve standartlarda geçen tanımlar hakkında açıklamalar yapılmaktadır. Ayrıca, bu standartların nasıl uygulanabileceğini göstermek amacıyla örnek muhasebe uygulamalarına da yer verilmektedir. Bu bölüm, işletmelerin dış ticaret işlemlerini doğru bir şekilde muhasebeleştirmelerine ve finansal raporlama süreçlerinde uyum sağlamalarına yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

Bu çalışma, dış ticaret işlemlerinde yer alan işletmelerin muhasebe uygulamalarını uluslararası standartlara uygun bir şekilde gerçekleştirmelerine rehberlik etmektedir. Aynı zamanda, bu standartların işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu, karşılaştırılabilirliğini ve yorumlanabilirliğini artırmaya yardımcı olmayı hedeflemektedir.

1. BÖLÜM

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ

Bu bölümde, uluslararası ticaret işlemlerine konusunda genel bilgilerin sağlanmasına odaklanmıştır. Dış ticaretin işlemleri, tanımı, kavramı ve politikası gibi temel bilgiler sunulmuştur. Ayrıca, dış ticarete tercih edilen teslim şekilleri, ödeme şekilleri, dış ticaret çeşitleri ve dış ticaret işlemlerinde kullanılan belgeler gibi konular ele alınmıştır.

1.1. Dış Ticaretin Tanımı

Uluslararası ticaret pazarına giriş yaparken, ihracat-ithalat devletler arası ticaret akımları ve ülkesel düzenlemeleri bilgiye ek olarak, spesifik bir ürünün uluslararası ticaret işlemlerinin kayıt tutma desenlerini ve metotlarını bilmek önemlidir. Dış ticaret, çeşitli ülkelerdeki ürün üreticileri arasında iletişimi sağlayan bir süreçtir ve ticari amaçlı dış ticaret operasyonlarıyla (hizmetler ve araçlar da dahil olmak üzere) eşyası dolaşımını hedefler. Dış ticaret operasyonları, ticaretin gerçekleştirilmesi ve bu değişimin gerçekleştirilmesi için farklı ülkelerin karşılıklı eylemlerini içeren bir karmaşıklığa sahiptir. Bu operasyonlar, mal sevkiyatını, ödeme süreçlerini, gümrük işlemlerini, sigorta düzenlemelerini ve diğer lojistik aşamaları içerir. Her bir dış ticaret işlemi, belirli bir ürünün satışı, finansal kiralama veya üretim paylaşımı şeklinde olabilir ve bu işlemler standart satış sözleşmeleriyle düzenlenir (Şahbazov, 2018).

Standart satış sözleşmeleri, giriş bölümünde belirtilen unsurları içerir. Bu hükümler, bir sözleşmenin kapsadığı konuları içerir. Sözleşme maddeleri arasında şunlar yer alır: sözleşme konusu, mal miktarı, mal kalitesi, miktar ve kalite kontrol yöntemleri, ambalaj ve paketleme, teslimat programı veya takvimi, mal fiyatı ve ödeme koşulları, tarafların sorumlulukları ve uyuşmazlık çözüm prosedürü (Şahbazov, 2018).

Dış ticaret işlemlerinin çeşitliliği, farklı perspektiflerden ele alındığında daha iyi anlaşılabilir. Bu işlemlerin şekli ve yöntemleri, çeşitli açılardan incelenebilir. İhracatın belirlenen hedeflerin ve görevlerin pratik olarak uygulanmasını içerdiği düşünülür. Bu nedenle, dış ticaret işlemlerine sistematik bir şekilde yaklaşmak ve

ihracatçının belirlediği hedefleri ve görevleri gerçekleştirmeyi göz önünde bulundurmak önemlidir. Dış ticarete başarılı olabilmek için, devletlerarası ve ulusal düzenlemeleri anlamak, kayıt tutma yöntemlerini bilmek, standart satış sözleşmelerini kullanmak ve işlemleri sistematik bir şekilde ele almak gereklidir. Bu şekilde, dış ticaret operasyonlarının etkili bir biçimde gerçekleştirilmesi ve hedeflerin başarılması mümkün olacaktır (Çakır Pehlivan, 2021).

Dış ticaret işlemleri, ticaret anlaşmalarının bir türünü oluşturur ve bu işlemler üç önemli özellikle nitelendirilir (Economic discussion, 2022);

- a) Ortaklar, her biri farklı bir devletin hukuki varlığıdır: Dış ticaret işlemlerinde, kontratlarda yer alan taraflar arasında hangi ülkeler arasındaki ihtilafların düzenlendiği ve hangi hükümler çerçevesinde düzenleneceği açıkça tanımlanmalıdır. Bu, hukuki ve yargısal süreçlerin yönetimi ve uyuşmazlık çözümü için önemlidir.
- b) Yabancı para cinsinden yerleşim birimleri: Dış ticaret işlemlerinde mal veya hizmetlerin karşılıklı olarak tedarik edilmesi için ödemeler genellikle döviz cinsinden gerçekleştirilir. Bu sebeple, sözleşmelerde malların fiyatının ve ödeme parasının net bir şekilde belirlenmesi önemlidir. Döviz kurlarının ve ödeme koşullarının net bir şekilde belirlenmesi, ticaretin düzgün bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlar.
- c) Malların sınırları aşması: Dış ticaret işlemlerinde, mallar genellikle iki veya daha fazla devletin sınırlarını aşar. Bu durumda, gümrük işlemleri, gümrük vergileri ve ücretlerinin ödenmesi gibi konular sözleşmede belirtilmelidir. Tarafların gümrük beyanında ve diğer gümrük prosedürlerindeki görevleri açıkça tanımlanmalıdır.

Bu üç özellik, dış ticaret işlemlerinin karmaşıklığını ve uluslararası düzeyde ticaretin düzenlenmesi ve gerçekleştirilmesi için önemli olan belirli düzenlemelerin gerekliliğini vurgular. Bu düzenlemeler, uluslararası ticaretin güvenilir, adil ve etkili bir şekilde yürütülmesini sağlar ve taraflar arasında uyumlu bir işbirliği sağlar (Economic discussion, 2022).

1.1.1. Dış Ticaret İle İç Ticaret Arasındaki Farklar

Dış ticaret, ülkeler arasında gerçekleşen ticaret anlaşmalarıyla karakterize edilen bir faaliyettir. Ülkelerin farklı ekonomik sistemlere, piyasa yapılarına ve para birimlerine sahip olmaları, ayrıca coğrafi olarak uzak olmaları, uluslararası ticareti iç ticarettten farklı ve karmaşık hale getirmektedir. Bu sebeple, dış ticaret yapacak olan kurum veya kişilerin uluslararası ticaret kurallarını bilmesi son derece önemlidir, büyük bir öneme sahiptir, kritiktir. Ayrıca, dış ticaretin gerçekleştirildiği süreçte en az üç mevzuatın uygulanması gerekmektedir. Bu mevzuatlar şunlardır (Ağsakal, 2015);

- İhracatçı ülkenin dış ticaret mevzuatı: İhracat yapacak olan bir kurum veya kişi, kendi ülkesinin dış ticaret mevzuatına uyum sağlamak zorundadır. Bu mevzuat, ihracat işlemlerinde geçerli olan prosedürleri, belge düzenlemelerini, vergi ve gümrük kurallarını içerir. İhracatçılar, ihraç edecekleri ürünlerin ihracat lisansı veya izne tabi olup olmadığını, hangi belgelerin gereklilik olduğunu ve diğer önemli hususları bu mevzuata göre belirlemelidir.
- İthalatçı ülkenin dış ticaret mevzuatı: İthalat yapacak olan bir kurum veya kişi, mal veya hizmeti alacakları ülkenin dış ticaret mevzuatını da dikkate almalıdır. İthalat mevzuatı, gümrük prosedürlerini, ithalat vergilerini, sertifikaları ve izinleri düzenler. İthalatçılar, ithal edecekleri ürünlerin ithalat kısıtlamalarını, gümrük değerlemesini ve diğer ilgili konuları bu mevzuata göre değerlendirmelidir.
- Uluslararası mevzuat: Dış ticarete, farklı ülkeler arasında ticaretin düzenlenmesi ve çeşitli konuların yönetilmesi için uluslararası mevzuat ve anlaşmalar bulunmaktadır. Örneğin, Dünya Ticaret Örgütü WTO (World Trade Organization) anlaşmaları, serbest ticaret anlaşmaları ve diğer uluslararası ticaret hukuku belgeleri bu alanda önemli rol oynar. Uluslararası mevzuat, uluslararası ticaret yapacak olan kurumlar veya kişilerin, dış ticaretin temel ilkelerini, mevzuatını ve standartlarını anlamalarını sağlar.

Dış ticaret ile iç ticaret arasında çeşitleri aşağıdaki sıralı bir şekilde incelenmiştir (Anonim, 2008);

- Coğrafi Sınırlar: Dış ticaret işlemleri, bir ülkenin siyasi sınırları dışında gerçekleşir. İki veya daha fazla ülke arasında mal, hizmet veya sermaye akışını içerir.
- Risk: Dış ticaret işlemlerindeki risk, iç ticarete göre daha fazladır. Farklı ülkeler arasındaki ekonomik, politik ve hukuki farklılıklar nedeniyle riskler artar. Bir hata veya anlaşmazlık durumunda telafisi sıkıntılı veya yapılamaz olabilir.
- Finansal Araçlar: Dış ticaret işlemlerinde bir banka veya finans kuruluşu aracılık yapar. Ödeme, finansman ve teminat gibi konular genellikle finans kuruluşları tarafından sağlanır.
- Mevzuat: Dış ticaret yaparken en az 3 mevzuatın uygulanması kaçınılmazdır. İhracatçı ülkenin dış ticaret mevzuatı, ithalatçı ülkenin dış ticaret mevzuatı ve uluslararası mevzuat dikkate alınmalıdır. Bu mevzuatlar, ticaretin düzenlenmesi, vergilendirme, gümrük prosedürleri, lisans ve sertifikasyon gereksinimleri gibi konuları kapsar.
- Para Birimi: Dış ticaret işlemlerinde uluslararası geçerliliği olan para birimleri kullanılır. Örneğin, genellikle ABD doları veya Euro gibi uluslararası rezerv para birimleri tercih edilir.
- Uyuşmazlık Çözümü: Taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü, uluslararası kuruluşlar veya dünya genelinde kabul gören bir ülkenin hukuk mercileri tarafından yapılır. Örneğin, uluslararası tahkim veya uluslararası mahkemeler bu tür uyuşmazlıkların çözümünde kullanılabilir.
- Bürokrasi: Dış ticaret işlemlerinde iç ticarete göre daha fazla bürokratik adımlar vardır. Gümrük işlemleri, sertifika ve belge düzenlemeleri, ithalat ve ihracat kontrolleri gibi prosedürlerin tamamlanması zaman alabilir ve işlem sürecini uzatabilir.

1.1.2. Ülkelerin Dış Ticarete Olan Gereksinimleri

Her ülke, yaşam kalitesini yükseltmek ve artan nüfus ihtiyaçlarını karşılamak için mal ve hizmet üretimi yapar. Ancak her ülke, kendi ihtiyaçlarını karşılayacak üretim potansiyeline sahip olmayabilir. Özellikle 2. Dünya Savaşı sonrasında, bağımsızlık ilan eden ve devletlerini kuran sömürge gruplarının hızla artan nüfusuyla birlikte mal ve hizmet üretiminde hızlı bir ilerleme yaşanmıştır. Dış ticaret yapmanın birçok sebebi vardır ve bu sebepler tarih boyunca farklı şekillerde ortaya çıkmış olsa da genel olarak şu nedenler sıralanabilir (Yavuz, 2021);

- Coğrafi yapı ve doğal kaynak farklılıkları: Her ülkenin coğrafi yapısı ve doğal kaynakları farklıdır. Bu da ülkelerin farklı mal ve hizmetler üretme potansiyeline sahip olmalarını sağlar. Bir ülke, sahip olduğu doğal kaynakları diğer ülkelerle takas ederek ihtiyaçlarını karşılayabilir.
- Yerli üretimdeki yetersizlik: Bazı ülkeler, yerli üretimde yetersizlik yaşayabilirler. Bu durumda, dış ticaret yoluyla ihtiyaç duydukları mal ve hizmetleri diğer ülkelere temin ederler.
- Fiyat farklılıkları: Ülkeler arasında fiyat farklılıkları bulunabilir. Bir ülke, başka bir ülkeden daha uygun fiyatlarla mal ve hizmet alabilir veya kendi ürettiği mal ve hizmetleri daha yüksek fiyatlara başka ülkelere satabilir.
- Ürün farklılıkları: Her ülkenin uzmanlık alanları ve üretim kapasiteleri farklıdır. Bir ülke, kendi üretiminde uzmanlaştığı mal veya hizmetleri ihraç ederken, diğer ülkelere ihtiyaç duyduğu farklı ürünleri ithal edebilir.
- Teknoloji ve teknik bilgi potansiyelleri: Ülkeler arasındaki teknoloji ve teknik bilgi seviyeleri farklılık gösterir. Bir ülke, daha gelişmiş teknolojiye ve teknik bilgiye sahip olan başka bir ülkeden mal ve hizmet alabilir veya kendi teknoloji ve bilgi birikimini diğer ülkelere ihraç edebilir.
- Kültürel ve sosyo-ekonomik durumlar: Her ülkenin kültürel ve sosyo-ekonomik yapısı farklıdır. Bu faktörler, ülkelerin ticaret politikalarını, ihracat ve ithalat tercihlerini etkileyebilir.
- Üretim fazlalığı: Bir ülkenin iç piyasasının talebini karşıladıktan sonra üretim fazlalığı oluşabilir. Bu durumda, ülke bu fazlalığı dış ticaret yoluyla diğer ülkelerle takas edebilir ve ekonomik büyüme sağlayabilir.

Bu faktörler göz önüne alındığında, ülkeler arasındaki dış ticaretin çok çeşitli nedenlere dayandığı ve her ülkenin kendi ekonomik, coğrafi ve sosyal koşullarına uygun şekilde şekillendiği görülmektedir. Dış ticaret, ülkelerin birbirleriyle ekonomik ilişkiler kurmalarını sağlayarak, mal ve hizmetlerin daha etkin bir şekilde dağıtılmasını ve ülkelerin ihtiyaçlarını karşılamasını hedefler (Yavuz, 2021).

Dış ticaret, ülkelerin kendi ekonomik yapıları ve elde ettikleri gelirler doğrultusunda hareket ettikleri bir süreçtir. Her ülke, ihraç ettikleri ürünlerin miktarına bağlı olarak ödemeler bilançosu zararıyla karşı karşıya kalabilir. Aynı şekilde, bu durum istihdam olanaklarını da etkileyebilir. Dünya genelinde, özellikle gelişmiş ekonomilere sahip ülkeler, dış ticaret yaparken kendi üreticilerini ve tüketicilerini koruma eğilimindedir. Bir ülkenin, yerel piyasada bulunmayan ürünleri dış ülkelere temin etmesi veya yerel piyasada yüksek maliyetli olan ürünleri daha uygun fiyatlarla başka bir ülkeden satın alabilmesi dış ticaret sayesinde mümkün olmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler, dış ticaret yoluyla iç piyasalarında yüksek maliyetli ürünlerin ithalatını gerçekleştirerek, aynı zamanda ekonomik büyüme için kritik öneme sahip sermaye malları ve ara ürünlerin elde edilmesini sağlamaktadır (Canitez, 2018).

Dış ticaretin önemi, ihracat yoluyla elde edilen gelirin ithalat harcamalarını karşılayabilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bir ülke, ihracat yoluyla elde ettiği gelirle ithalatını finanse edebildiği takdirde dış ticaret önemli hale gelir. Bu durum, bir ülkenin ekonomik büyümesini destekler, yerel piyasalara çeşitli ürünlerin girişini sağlar ve istihdam olanaklarını artırabilir. Sonuç olarak, dış ticaret ülkeler arasında ekonomik ilişkilerin temelini oluşturan bir süreçtir. Her ülkenin ekonomik yapısı ve ihtiyaçlarına göre dış ticaret politikalarını belirlemesi, kendi üreticilerini ve tüketicilerini koruma eğiliminde olması doğaldır. Dış ticaret, ülkelerin ekonomik büyüme, rekabet gücü ve kalkınma süreçlerinde önem arz eden bir rol oynamaktadır (Canitez, 2018).

1.2. Dış Ticaret Kavramları

Ticaret, malların ve hizmetlerin üretildiği yerden başka bir yerde ihtiyaç olduğu zaman alınıp satılması sürecidir. Bu süreç, bir ülke içindeki farklı şehirler

arasında, bölgeler arasında veya farklı ülkeler arasında gerçekleşebilir. Bu işlemler, karşılıklı olarak alım ve satım faaliyetlerini içerir (Yavuz, 2021).

Ticaret, tüketicilere belirli bir ücret karşılığında sunulan mal ve hizmetlerin üretiminden başlayarak son kullanıcıya ulaştırılmasını sağlayan alım-satım işlemlerinin tümünü ifade eder. Bu işlemler genellikle iç ve dış ticaret olarak iki temel kategoriye ayrılır. İç ticaret, bir ülke sınırları içinde gerçekleşen alım-satım işlemlerini kapsarken, dış ticaret ise mal ve sermayenin ulusal sınırların ötesine akışını içerir. Dış ticaret, ithalat ve ihracat şeklinde gerçekleştirilen alım-satım işlemlerini içerir. İthalat, bir ülkenin yurt dışından mal ve hizmet alması anlamına gelirken, ihracat ise bir ülkenin yurt dışına mal ve hizmet satması anlamına gelir. Dış ticaret, ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin temel bir unsuru olarak önemli bir role sahiptir. İthalat ve ihracat işlemleri, ülkelerin ihtiyaçlarını karşılamak ve ekonomik büyümeyi desteklemek için önemli bir araçtır. Ayrıca, dış ticaret sayesinde farklı ülkeler arasında kaynaklar ve uzmanlık alanları paylaşılır, ekonomik verimlilik artar ve uluslararası işbirliği sağlanır. İhracat, bir ülkenin ekonomik kalkınması açısından önemli bir rol oynar (<https://www.disticaretkursu.pro>).

Ticaret, mal ve hizmetlerin alım-satım faaliyetlerinin tamamını ifade eder. İki ana kategoriye ayrılan bu faaliyetler iç ticaret ve dış ticaret olarak adlandırılır. Dış ticaret, mal ve sermayenin ulusal sınırların ötesine akışını içerir. İthalat ve ihracat, dış ticaretin iki farklı şeklini temsil eder. İhracat, bir ülkenin ekonomik kalkınması için büyük bir öneme sahiptir. Dış ticaret, her ülkenin ekonomik yapısına ve ihtiyaçlarına göre gerçekleştirilir. Ülkeler, iç piyasada bulunmayan veya yüksek maliyetli mal ve hizmetleri dış pazarlardan temin ederek ekonomik açıdan avantaj sağlamayı amaçlar. Aynı şekilde, fazla olan mal ve hizmetlerin ihraç edilerek ekonomik refah seviyesinin artırılması hedeflenir. Dış ticaret, ülkelerin menfaatleri doğrultusunda gerçekleştirilen bir faaliyettir (Ağsakal, 2015).

Gelişmiş ülkelerin dış ticarete yenilikçi bir yaklaşım benimsemeleri ve bu doğrultuda çalışmalar yaparak yenilikleri ellerinde bulunduran toplumların tarih boyunca kazançlı çıktığı görülmektedir. Eski dönemlerde doğu ülkelerinin zenginlikleri batının ilgi odağı olmuşken, değişen koşullar ve teknolojik gelişmeler sonucunda batı ülkeleri teknolojiyi ve yenilikleri elinde bulunduran toplumlar haline

gelmiştir. Ülkeler arasındaki ilişkilerde ekonomik olaylar en önemli faktördür. Bu olayların başında mal ve hizmet alım-satımları gelir. Ülkeler farklı özelliklere sahip olan heterojen toplumlardır ve her bir ülkede farklı türde ürünler üretilmektedir. Üretilen ürünlerin bir kısmı diğer ülkelere satılırken, kendi iç piyasalarında üretilemeyen mallar ise diğer ülkelere ithal edilerek ihtiyaçlar karşılanır. Dış ticaret, ülkeler ve bölgeler arasında anapara, ürünler, hizmetler ve işgücü değişimini ifade eden karşılıklı bir süreç olarak tanımlanabilir (Canitez, 2018).

Ülkeler arasında gerçekleşen ticaretin önemli bir kısmını yerli ürünler oluşturur. Dış ticaret, insanlık tarihinin uzun bir süredir var olan bir olgusu olmasına rağmen, özellikle son yüzyılda ekonomik, sosyal ve politik olarak daha da önem kazanmıştır. İç ticaret ile dış ticaret arasında prensip olarak bir fark bulunmasa da, ikisini birbirinden ayıran en önemli özellik dış ticaretin daha büyük hacimlerde gerçekleşmesidir. Bu durumun ortaya çıkmasında çeşitli nedenler vardır. Ülkelerin uyguladığı vergiler, sınır geçişlerinde yaşanan gecikmeler nedeniyle ortaya çıkan fiyat artışları, ülkelerin yasal sistemleri, dil ve kültür farklılıkları gibi etkenler, bu farkın temel nedenleri arasında yer almaktadır (Yavuz, 2021).

1.2.1. İhracat / İhracatçı

İhracat, bir değer, malın veya ihraç etme işlemine uygun şekilde gerçekleşen ve yurt dışına yönelik yapılan ticaret anlamına gelir. İhracat, gümrük ve ihracat mevzuatına uygun olarak yapılan ve malın veya değer bedelinin yurda getirilmesini ifade eden bir faaliyettir. İhracat, Serbest Bölgeler ve Gümrük Bölgeleri dışına veya ilgili mercilerce ihracata izin verilen bir malın veya değer kabul edilmesini içerir (Atıyah, 2017).

Fiili ihracat, ihraç edilecek malın gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde muayenesinin yapılması ve taşıta yüklenmesini içerir. Bu süreçte, ihraç edilecek malın tek seferde veya parça parça gelerek yükleme işleminin tamamlanması veya gümrük mevzuatına göre fiili ihracat olarak kabul edilen diğer çıkışları içerir (Atıyah, 2017).

İhracat, bir malın döviz karşılığında yabancı ülkelere satılması işlemidir. İhracat için önemli olan noktalar şunlardır: Kaliteli ve uluslararası standartlara uygun bir şekilde üretilen ürünlerin, yurt dışında pazarlanması ve tanıtımının yapılması için

çeşitli adımlar atılmalıdır. Bu adımlar arasında dış satım sürecinin yönetilmesi, uygun ambalaj ve nakliye yöntemlerinin seçimi, ihracatçının ülkesindeki dış ticaret mevzuatını bilerek gerekli işlemleri zamanında tamamlaması ve ürünün belirlenen teslimat yerine zamanında ulaştırılması yer almaktadır. İhracat süreci, bu çeşitli aşamaları içerir ve başarıyla gerçekleşmesi için dikkat gerektirir (Kaya vd., 2013).

İhracat yapan şirketler, gerçek veya tüzel kişi olarak vergi mükellefi olmalı ve buldukları ildeki Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı olmalıdır. Ayrıca, ihracat yapmak için diğer kanunlar tarafından engel bulunmamalıdır. İhracatçı firma, ihracat yapacağı ülke için Ticaret ve Sanayi Odası'ndan temin ettiği formu doldurur. Malzemenin yurt dışına gönderileceği faturayı da ekleyerek ilgili Odalara başvurur ve gerekli inceleme sonrasında belgeler tasdik edilir. İhraç edilecek malların İhracatçı Birliklerine dahil olan üyeler tarafından ihraç edilmesi gerekmektedir. Bu malların ihracatı, Birlik üyelik belgesine sahip olmadan yapılamaz (Kaya vd., 2013).

1.2.2. İthalat / İthalatçı

İthalat, Türkiye gümrük bölgesine uygun bir şekilde ithalat mevzuatı ve gümrük mevzuatı hükümlerine göre gerçekleştirilen bir işlem olup, bir malın yabancı bir ülkeden Türkiye'ye getirilmesini ifade eder. İthalatın gerçekleşebilmesi için yabancı ülkeden mal veya hizmet alınması gerekmektedir. İthalat, ticaretin bir bileşeni olarak ihracatın tam tersi bir işlemdir. İthalat yapmak isteyen kişilerin vergi numarasına sahip olmaları gerekmektedir, bu durum hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler için geçerlidir. Vergi numarası olan herhangi bir gerçek veya tüzel kişi ithalat yapabilir. Ancak, bazı mal ve hizmetlerin ithalatı kanunlarla belirli kurum ve kuruluşlara bırakılmıştır ve sadece bu kurum ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirilebilir. Bunun dışında kalan malların ithalatı serbesttir. İthalat işlemlerini gerçekleştirebilmek için ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde alınması gereken belgelerle birlikte doğrudan gümrük idarelerine başvurulması gerekmektedir. Bu belgeler arasında gümrük beyannamesi, fatura, taşıma belgeleri gibi evraklar yer alabilir. İthalatçılar, bu belgeleri düzenleyerek ve gerekli kontrolleri yerine getirerek ithalat işlemlerini tamamlarlar (Lim-u-sanno, 2016).

İthalat, yurtdışında üretilen malların ülkeye girişine ve bedelinin kambiyo düzenlemelerine uygun olarak ödenmesine izin verir. İthalatçılar, gümrük mevzuatı ve ithalat düzenlemelerine uygun olarak malın ülkeye girişini sağlar ve ödeme işlemlerini kambiyo düzenlemelerine göre gerçekleştirirler. İthalat süreci, gümrük mevzuatı, ithalat mevzuatı ve diğer ilgili düzenlemelere uyum gerektirir. İthalatçılar, bu süreçte ilgili mevzuat hükümlerine uygun şekilde hareket etmeli, belirtilen belgeleri düzenlemeli ve gümrük idareleriyle işbirliği yapmalıdır. Bu sayede ithalat işlemleri sorunsuz bir şekilde tamamlanabilir. Bu kişiler, ilgili gümrük mevzuatına uygun olarak gereken belgeleri temin ederek ithalat işlemlerini gerçekleştirebilirler. İthalatın gerçekleşebilmesi için gümrük beyannamesi, fatura, taşıma belgeleri gibi gerekli evraklar düzenlenmeli ve ödeme işlemleri de kambiyo düzenlemelerine uygun olarak gerçekleştirilmelidir (Çakır Pehlivan, 2021).

İthalat, diğer ülkelerde üretilen ürün ve hizmetlerin, bir ülkenin sınırları içindeki alıcıların taleplerini karşılamak amacıyla, ilgili mevzuatlara uygun bir şekilde belirli bir ücret karşılığında satın alınması işlemidir. İthalat, bir ülkenin iç piyasasındaki talepleri karşılamak, çeşitlilik sağlamak, eksik kaynakları tamamlamak veya rekabet avantajı sağlamak gibi amaçlarla gerçekleştirilebilir. İthalat işlemleri, gümrük mevzuatları, ithalat vergileri ve diğer ilgili düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilir. Ülkeler arasındaki ticaretin bir parçası olan ithalat, ekonomik gelişme, uluslararası ilişkiler ve küresel ticaret açısından önemli bir rol oynar (Yavuz, 2021).

İthalat, bir ülkenin dış ticaret dengesini oluşturan ve ihracatın tersi olan bir unsurdur. İhracat, bir ülkeden başka bir ülkeye ürün ve hizmetlerin satılmasını ifade ederken, ithalat ise bir ülkeden başka bir ülkeye ürün ve hizmetlerin alınması anlamına gelir. İthalat, hem özel bireyler hem de tüzel kişiler tarafından gerçekleştirilebilir. İthalat işlemleri, ülke içindeki bireyler veya kuruluşlar tarafından yabancı ülkelere mal veya hizmet satın alınması şeklinde gerçekleşir. Bu işlem sonucunda, yabancı ülkelere ürünler veya hizmetler ülkeye getirilir ve karşılığında belirli bir bedel ödenir. İthalat, bir ülkenin iç talebini karşılamak, yerli üretim eksikliklerini gidermek, çeşitlilik sağlamak veya rekabet avantajı elde etmek gibi nedenlerle gerçekleştirilebilir. İthalatın, ihracat ile birlikte bir ülkenin dış ticaret dengesini

oluşturduğu ve bu dengenin ekonomik etkileri olduğu bilinmektedir. İthalatın farklı türleri vardır. Bunlar (Yavuz, 2021);

- Mal karşılığı ithalat: Bu, gümrüklenme operasyonunun tamamlanmasının ardından ithal edilen malın değerinin ödenerek belgelerin alınmasıyla gerçekleşen ithalattır. İthalat sürecinin son aşamasında mal bedelinin ödenmesiyle birlikte malın alıcı tarafından alınması sağlanır.
- Bedelsiz ithalat: Vergisiz olarak ülkeye sokulan malları ifade eder. Özel eşyalar, hediyeler ve benzeri mallar bedelsiz ithalat kapsamına girebilir. Bu tür ithalatlarda vergi veya gümrük vergisi ödemesi yapılmaz.
- Kredili İthalat: Bedelin daha sonra ödenmek üzere yapılan vadeli ithalattır. İthalatçı, malı alırken ödeme yapmayı taahhüt eder, ancak ödeme belirli bir süre sonra gerçekleşir. Bu şekilde ithalatçı, ödeme için ek süre kazanabilir veya finansal durumunu iyileştirebilir.
- Ankonsinyasyon İthalat: Bu, malın satışının gerçekleşmesi ve belirli bir süre sonra mal bedelinin transfer edilmesi koşuluyla gerçekleşen ithalattır. İthalatçı, malı satmak için ithal eder ve malın satışından sonra belirli bir vade sonunda mal bedelini öder. Bu yöntem, ticari anlaşmalar ve ödeme şartlarının esnekliği açısından kullanılabilir.
- Geçici Kabullü dış alım: İhraç etme amacıyla yapılan dış alımdır. Bu tür ithalatlarda mal, ülkeye geçici olarak getirilir ve belirli bir süre sonra tekrar ihraç edilir. Geçici kabul işlemi, malların geçici olarak ithal edilip ihraç edilmesine ve vergi veya gümrük vergilerinin geçici olarak muaf tutulmasına izin verir.
- Akreditifli ithalat: Bu, alıcının malın sevk belgesinin teslimi karşılığında ödenmek üzere kredi açtırmasıdır. İthalatçı, malın sevkiyatı için bir akreditif açar ve malın sevk belgeleri doğru bir şekilde sunulduğunda ödeme yapılır. Bu yöntem, alıcının güvence altına alınmasını sağlar ve satıcının ödeme garantisini sağlar.

İthalatçılar faaliyet gösterdikleri sektörlerde uygun olan İhracatçı Birlikleri'ne üye olabilirler. Örneğin, tekstil sektöründen ithalat yapacak bir ithalatçı tekstil sektörüne ait bir İhracatçı Birliği'ne üye olabilir. İthalatçılar, üyelikleri doğrultusunda

birlik tarafından belirlenen nisbi aidatı, yıllık aidatı ve diğer hizmetler için ücret öderler. Bu ücretler, birliğin sağladığı hizmetlerin finansmanını ve sektörel faaliyetlerin desteklenmesini sağlar. İthalatçı Birlikleri, üyelerine çeşitli hizmetler sunar, ticari bilgileri paylaşır, pazar araştırmaları yapar, ihracatçılarla iş birliği fırsatları sunar ve ihracat faaliyetlerine destek verir. İthalatçılar, birlikler aracılığıyla sektörlerindeki gelişmeleri takip edebilir ve ihracatçılarla işbirliği yaparak dış ticaret faaliyetlerini etkinleştirebilir (Kökeş, 2014).

1.2.3. Transit Ticaret

Transit ticaret, bir ülkede veya serbest bölgedeki bir işletme veya antrepodan alınan eşyanın, ülke sınırları içindeki bir alıcıya veya antrepoya ulaşmadan önce başka bir ülke üzerinden geçerek satılması işlemidir (Yavuz, 2021). Transit ticarete, alış ve satış fiyatları arasında farklılıklar olabilir. Bu durum, transit ticaretin özelliğinden kaynaklanır ve ticaretin güvenliğini sağlamak için transit ticaret formunun düzenlenmesini gerektirebilir. İşte alış ve satış fiyatları arasında fark olduğunda transit ticaret formunun düzenlenmesi ile ilgili talepler (Çakır Pehlivan, 2021);

- Eğer fark aleyhinize ise ve genel terk sınırını aşmıyor veya farkın mücbir sebep koşullarına dayandığı tespit edilirse, ilgili bankalar tarafından konu çözümlenir. Kambiyo yönetmeliğinde belirlenen genel terk sınırı, alış ve satış fiyatları arasındaki farkın belirli bir limiti aşmamasını gerektirir. Ayrıca, mücbir sebep koşulları, farkın kaçınılmaz ve öngörülemeyen olaylar veya durumlar nedeniyle ortaya çıktığını gösterir. Bu durumda, bankalar arasında konu çözümlenir.
- Eğer fark genel terk sınırını aşıyorsa, ancak mücbir sebepler dışında haklı bir duruma dayandırılıyorsa, konu İhracat Genel Müdürlüğü tarafından sonuçlandırılır. Bu durumda, farkın açıklanması ve haklı bir sebep olduğunun kanıtlanması için ilgili belgeler ve açıklamalar sunulur. İhracat Genel Müdürlüğü, farkın geçerliliğini değerlendirir ve karar verir.

Transit ticarete, genellikle alış ve satış bedelleri arasında lehte bir fark olması beklenir. Ancak, aleyhte bir farkın ortaya çıkması durumunda, transit ticaret formunun düzenlenmesi talepleri aşağıdaki şekildedir (Kökeş, 2014);

- Eğer aleyhte fark, kambiyo mevzuatında belirlenen genel terk sınırını aşmıyorsa veya aşsa bile, kambiyo mevzuatında belirlenen mücbir sebep hallerine dayandığı teyit edilirse, konu ilgili bankalar tarafından sonuçlandırılır. Bu durumda, farkın genel terk sınırını aşmadığı veya aşsa bile mücbir sebeplere dayandığı belgelenmelidir. İlgili bankalar, durumu inceleyerek karar verirler.
- Aleyhte fark, genel terk sınırını aşmış olsa ve mücbir sebep halleri dışında haklı durumlara dayandırılmışsa, konu Dış Ticaret Müsteşarlığı'na (İhracat Genel Müdürlüğü) iletilir. Bu durumda, farkın haklı bir duruma dayandırıldığını gösteren belgeler ve açıklamalar sunulmalıdır. Dış Ticaret Müsteşarlığı, durumu değerlendirerek karar verir.

1.2.4. Döviz

Döviz genel olarak yabancı ülke paralarını ifade eder. Döviz kavramı, hem elde bulunan nakit yabancı paraları anlatırken hem de banka transferleri, ödeme emirleri, döviz çekleri, mevduat sertifikaları, seyahat çekleri gibi çeşitli araçlarla kullanılan paraları içerir. Türk Parasını Koruma Kanunu'na göre, döviz efektif olarak da bilinen yabancı para ile ödemeleri kapsayan hesaplar, belgeler ve araçlar dâhil edilir. Bu tanım, döviz daha dar bir şekilde ifade etmektedir. Ancak geniş anlamda döviz, yabancı ülkelere ödeme yapmayı sağlayan her türlü aracı kapsar. Bu bağlamda, çekler, poliçeler, emre yazılı senetler, hazine bonoları, hisse senetleri ve tahviller gibi araçlar, döviz olarak kabul edilir. Özellikle bankacılık uygulamalarında, nakit yabancı paraların yerine geçen bu ödeme araçlarına da döviz denilmektedir (<https://www.disticaretkursu.pro>).

1.2.5. Kambiyo

Kambiyo, para veya para yerine geçen belgelerin değiştirilmesini ifade eden bir işlem olarak tanımlanır. Bu işlem, para alımı ve satımını içerir. Kambiyo senedi ise kıymetli evrakın tüm özelliklerini taşıyan ve uygulamada en yaygın olarak kullanılan

kıymetli evrak türüdür. Kanunlarla belirlenen şekil ve şartlara uygun olarak düzenlenen kambiyo senetleri, içerdikleri hakkın mutlaka bir para alacağına dayandığı belgelerdir. Kambiyo senetleri, ekonomik alanda büyük ölçüde kullanılır ve etkisi olan belgelerdir. Bu senetler, Türk Ticaret Kanunu'nda özel olarak düzenlenmiştir. Kanunda, kambiyo senetlerinin şekli, özellikleri, ibraz süreleri, ödeme koşulları ve diğer hükümler ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır. Kambiyo senetleri arasında en sık kullanılanlar çek ve poliçelerdir. Kambiyo senetleri, ticari işlemlerde ödeme aracı olarak kullanılır ve işletmelerin finansal işlemlerini kolaylaştırır. Ayrıca, kambiyo senetlerinin düzenlenmesi, devir edilmesi ve tahsil edilmesiyle ilgili hukuki düzenlemeler, ticari ilişkilerde güven ve istikrar sağlamayı amaçlar. (<https://www.disticaretkursu.pro>).

Döviz terimi, genellikle dar anlamda yabancı ülke paralarını ifade etmek için kullanılır. Yani, döviz kelimesi, nakit olarak elde bulunan yabancı paraları kapsar. Ancak geniş anlamda döviz, yabancı ülkelere ödeme yapmayı sağlayan her türlü aracı da içerir. Bu kapsamda çek, poliçe, emre yazılı senet, hazine bonosu, hisse senedi ve tahvil gibi finansal araçlar da döviz olarak kabul edilir. Özellikle konvertibl para rejimlerinde, bu araçlar yabancı ülkelere ödeme yapmak için kullanılır. Bankacılık uygulamalarında, nakit yabancı paraların yerine geçen bu ödeme araçlarına da döviz adı verilir. Yani, çekler, poliçeler, emre yazılı senetler, hazine bonoları, hisse senetleri ve tahviller gibi araçlar, nakit yabancı paraların yerine geçen ödeme araçları olarak kabul edilir ve döviz olarak adlandırılır. Bu geniş tanıma göre döviz, sadece nakit yabancı paraları değil, aynı zamanda finansal araçları da içeren bir kavramdır. Döviz, uluslararası ticarete, yatırımlarda ve finansal işlemlerde önemli bir rol oynar. (<https://www.disticaretkursu.pro>).

Kambiyo Mevzuatı, para, diğer menkul kıymetler, madenler ve taşların iç piyasada dolaşımıyla ilgili olarak ihracını veya ithalatını düzenleyen hukuki metinlerin bir bütünüdür. Bu mevzuat, kambiyo işlemlerinin usul ve esaslarını belirler ve bu işlemlerin ülke içinde serbestçe gerçekleştirilmesini sağlar. Kambiyo Mevzuatı, döviz piyasasının düzenlenmesi, döviz kurlarının belirlenmesi, kambiyo senetlerinin düzenlenmesi ve kullanımı gibi konuları kapsar. Bu mevzuat, ticaretin düzenli ve

güvenli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayarak ekonomik istikrarı destekler (<https://www.disticaretkursu.pro>).

1.2.6. Gümrük

Gümrük, bir ülkenin ticaret hareketlerinin denetlendiği ve gözetildiği yer olarak tanımlanır. Bu noktalarda, mal ve hizmetlerin giriş ve çıkış işlemleri, vergilendirme ve güvenlik kontrolleri yapılarak düzenlenir. Aynı zamanda, yurt dışına yapılan seyahatlerde veya yurt dışından dönüşlerde gümrük işlemleri gerçekleştirilir. Gümrük işlemlerinin önemli bir kısmı dış ticaret işlemleriyle ilgili olduğundan, aşağıdaki bölümler bu işletmeler için önem arz etmektedir (<https://www.disticaretkursu.pro>):

- İhracat Gümrükleme: İhracat yapan işletmelerin mallarının gümrük işlemlerini tamamladığı bölümdür. İhracat beyannamesi, malın değerlendirilmesi, ihracat vergileri ve belgelerin düzenlenmesi gibi işlemler burada gerçekleştirilir.
- İthalat Gümrükleme: İthalat yapan işletmelerin mal alımlarının gümrük işlemlerini tamamladığı bölümdür. İthalat beyannamesi, gümrük vergileri, ithalat izinleri ve gümrük muafiyetleri gibi konular bu aşamada ele alınır.
- Gümrük Muayene: Gümrük işlemlerinin bir parçası olarak yapılan fiziksel muayene ve denetimlerin gerçekleştirildiği bölümdür. Malların kalite kontrolü, miktar tespiti ve gümrük mevzuatına uygunluğu gibi konular burada değerlendirilir.
- Gümrük Tarife Uygulamaları: Gümrük vergileri, tarife cetveli ve diğer ticaret politikalarının belirlendiği bölümdür. İthalat ve ihracat ürünlerine uygulanan vergi oranları, ticaret anlaşmaları ve tarife düzenlemeleri bu aşamada belirlenir.

Bu bölümler, dış ticaret işlemlerini yapan işletmeler için gümrük süreçlerinin önemli aşamalarını kapsar ve gümrük işlemlerinin düzgün bir şekilde yürütülmesini sağlar.

1.2.7. Marka

Bir marka, yalnızca bir isim olmanın ötesinde, bir şirketi diğerlerinden ayıran ve tüketiciler arasında kolayca tanınmasını sağlayan bir dizi özellikten oluşur. İngilizcede marka terimi, rakiplerinden ayırtıran sembolik bir unsur olarak kullanılır.

Markanın oluşturulması, geliştirilmesi ve tanıtılmasıyla ilgili süreç markalaşma olarak adlandırılır. Bir markanın güçlü tanıtımı, insanların eşit niteliklere sahip diğer ürünler yerine ünlü bir markayı tercih etmelerine neden olabilir. Markalar, tüketicilerin zihninde olumlu bir imaj, kalite, güvenilirlik ve değer algısı oluşturarak sadakat ve farkındalık yaratır. Başarılı bir markalaşma stratejisi, markanın değerini artırır, rekabet avantajı sağlar ve şirketin pazar payını güçlendirir. Bu nedenle marka yönetimi, bir şirketin başarısı için hayati öneme sahiptir. Örneğin, Sony markası müzikseverler arasında kalite ve güvenilirlik sembolü olarak kabul edilir. Marka, yalnızca bir markanın adını değil, daha genel bir kavramı ifade edebilir (Şahbazov, 2018).

Marka, üretici veya satıcıların mal ve hizmetlerini belirlemek, tanıtmak ve rakiplerinden ayırmak amacıyla kullandıkları bir isim, terim, sözcük, simge (sembol), tasarım (dizayn), işaret, şekil, renk veya bu unsurların çeşitli kombinasyonlarından oluşan unsurları ifade eder. Marka, tüketiciler arasında tanınmayı ve ürün veya hizmetlerin kalitesini veya farklılığını temsil etmeyi amaçlar. Markalar, tüketicilerin zihinlerinde bir imaj veya algı oluşturarak, tercihlerini etkiler ve bağlılık yaratır. Markalar aynı zamanda ürün veya hizmetlerin kaynağını ve güvenilirliğini gösteren bir işarettir. Bir marka, şirketin değerini artırabilir, pazarlama stratejilerine yönlendirici bir unsur olabilir ve tüketici sadakati oluşturabilir (<https://www.disticaretkursu.pro>).

1.2.8. Sigorta

Dış ticarete, ihracatçı ve ithalatçı arasında yapılan teslim sözleşmesinde belirtilen süre boyunca, malın sigortalanması önemlidir. Bu süre zarfında malın taşınması sırasında oluşabilecek zarar ve hasarları kapsayan bir sigorta gereklidir. Sigortanın amacı, sevkiyat sürecinde ortaya çıkabilecek risklere karşı sigortalının çıkarlarını korumaktır. Bu şekilde, malın güvenli bir şekilde taşınması sağlanır ve her iki taraf da güvence altına alınmış olur. Emtia sigorta poliçesinin hangi alanlarda gereklilik arz ettiğini ve bu sigorta ile hangi ölçüde koruma sağlanabileceğini belirtmeden önce, sigortalanabilir çıkarların neler olabileceğini açıklamak önemlidir (<https://www.disticaretkursu.pro>).

1.3. Dış Ticaret Politikası

Dünyadaki bütün ülkeler kendi çıkarları doğrultusunda dış ticaret politikası uygulamakta, çeşitli nedenlerde dış ticarete müdahale etmekte ve hatta bazen çeşitli sınırlandırmalar getirebilmektedir. Ülkelerin dış ekonomik doğrultusunda düzenlemeler getirmeleri dış ticaret politikaları olarak tanımlanmaktadır (Öztürk Nazım, 2009).

Ülkelerin dış ticaret politikaları, ticareti düzenleme, teşvik etme veya sınırlama amacıyla aldıkları önlemlerin tümünü kapsayan politika çerçevesidir. Gelişmiş ülkeler, yerli sanayiye korumak ve rekabet gücünü artırmak amacıyla dış ticaret politikalarını kullanırken, az gelişmiş ülkeler ekonomik kalkınma ve gelişmiş ülkelerle arasındaki farkları azaltma hedefleri doğrultusunda dış ticaret politikası araçlarını benimsemektedir. Gelişmekte olan ülkelerde ise dış ticaret politikası, ekonomik kalkınmanın bir aracı olarak değerlendirilir. Bu ülkelerde ekonominin yapısı, dış ticaret politikasının belirlenmesinde etkili olurken, uygulanan dış ticaret politikası da sanayileşme stratejilerini şekillendirir. Bu nedenle, az gelişmiş ülkeler için dış ticaret politikası, ekonomik kalkınmanın bir aracı olarak büyük önem taşır (Öztürk Nazım, 2009).

1.3.1. Dış Ticaret Politikasının Amaçları

Dış ticaret politikasının hedefi, döviz harcaması gerektiren işlemlerin sınırlanması ve döviz kazandırıcı faaliyetlerin teşvik edilerek dış ticaret açığının giderilmesidir. Bu amaç doğrultusunda ithalatın kısıtlanması yoluyla döviz tasarrufu sağlanması hedeflenir (Dış ticaret politikası, 2022).

Dış ticaret politikasının en önemli amaçları şunlar olabilir (Öztürk Nazım, 2009);

- Ödemeler Bilançosu Açıklarının Giderilmesi: Bir ülkenin ithalatı, ihracatından daha fazlaysa ödemeler bilançosu açık verir. Dış ticaret politikaları, ödemeler bilançosu açığını azaltmak veya gidermek için alınan önlemleri kapsar.
- Ulusal Sanayilerin Dış Rekabette Korunması: Bazı ülkeler, iç sanayilerini yabancı rekabete karşı korumak için dış ticaret politikalarına başvururlar.

Gümrük tarifeleri, kotalar, sübvansiyonlar ve diğer ticaret engelleri gibi araçlar kullanılarak ulusal sanayiler desteklenebilir.

- Ekonomik Kalkınmanın Sağlanması: Dış ticaret politikaları, bir ülkenin ekonomik kalkınmasını teşvik etmek amacıyla kullanılabilir. İhracatın artırılması, dış yatırımların çekilmesi, teknoloji transferi gibi politikalar ekonomik büyümeyi desteklemeyi hedefler.
- Piyasa Aksaklıklarının Giderilmesi: Dış ticaret politikaları, piyasa aksaklıklarını düzeltmek veya dengelemek için kullanılabilir. Örneğin, tekelcilik, haksız rekabet gibi durumlarla mücadele etmek, düzenlemeler getirmek bu politikaların amaçları arasındadır.
- Kendi Kendine Yeterlilik: Bazı ülkeler stratejik sektörlerde kendi kendine yeterli olmayı hedefler. Dış ticaret politikaları, yerli üretimi artırmak, dışa bağımlılığı azaltmak ve belirli sektörlerde teşvikler sağlamak gibi önlemlerle bu hedefe yönelik politikalar uygulayabilir.
- İç Ekonomik İstikrarın Sağlanması: Dış ticaret politikaları, iç ekonomik istikrarın korunmasına yönelik tedbirleri içerebilir. Döviz kurlarının istikrarlı olması, enflasyonun kontrol altında tutulması ve makroekonomik dengeyi korumak gibi hedefler bu politikaların kapsamında yer alabilir.
- Ekonominin Liberalleştirilmesi: Bazı ülkeler dış ticaret politikaları aracılığıyla ekonominin liberalleşmesini hedefler. Ticaret engellerinin kaldırılması, serbest ticaret anlaşmalarının imzalanması ve pazar erişiminin artırılması gibi önlemlerle ekonomik serbestleşme sağlanabilir.
- Kalkınmanın Finansmanı İçin Gerekli Kamu Gelirlerinin Sağlanması: Dış ticaret politikaları, kalkınma projelerinin finansmanı için gerekli kamu gelirlerinin sağlanmasına yönelik önlemleri içerebilir. İthalat vergileri, gümrük harçları gibi ticaret politikaları, kamu bütçesine katkıda bulunabilir.
- Dış Piyasada Monopol Gücünden Yararlanma: Bazı ülkeler, dış ticaret politikaları aracılığıyla dış piyasalarda monopol gücünden yararlanmayı hedefler. Özel bir ürün veya hizmette rekabet avantajı elde etmek, dış pazarda daha iyi bir konum sağlamak gibi amaçlarla bu politikalar uygulanabilir.

Bu amaçlar, ülkelerin ekonomik, politik ve sosyal koşullarına göre farklılık gösterebilir ve her ülke kendi önceliklerine göre dış ticaret politikalarını şekillendirir (Öztük Nazım, 2009).

1.3.2. Dış Ticaret Politikasının Araçları

Ülkelerin dış ticaret politikasını oluşturan önlemler ve kararlar çeşitli araçlarla uygulanır. Dış ticaret, devletler için büyük önem taşıdığından dolayı hükümetlerin müdahalesi kaçınılmaz hale gelmektedir. Dış ticarete müdahale, devletlerin genellikle doğrudan ve dolaylı müdahale şekilleriyle gerçekleşir (Ağsakal, 2015).

1.3.2.1. Doğrudan Müdahale

Doğrudan müdahale, devletin açık bir şekilde dış ticaret faaliyetlerine müdahale ettiği politikaları içerir. Bu politikalar arasında gümrük vergileri, kotalar, yasaklar, ihracat sübvansiyonları, ithalat vergileri, ticaret engelleri gibi önlemler bulunur. Bu araçlar, ithalat ve ihracatı kısıtlamak, teşvik etmek veya düzenlemek amacıyla kullanılır (Dış ticaret politikası, 2022).

1.3.2.2. Dolaylı Müdahale

Dolaylı müdahale ise devletin dış ticaret üzerinde etkili olabilecek ekonomik politikaları uygulamasını içerir. Bu politikalar arasında para politikası, maliye politikası, sanayi politikası, teknoloji politikaları, eğitim politikaları gibi faktörler yer alır. Bu araçlar, dış ticaretin yapısal unsurlarını etkileyerek dolaylı bir şekilde dış ticareti yönlendirmeyi amaçlar (Gürsoy, 2020).

Her ülkenin dış ticaret politikası, ulusal çıkarları ve ekonomik hedefleri doğrultusunda belirlenir ve uygulanır. Bu politikaların amacı, ülkenin dış ticaret dengesini düzenlemek, rekabet gücünü artırmak, sanayiye korumak, ekonomik kalkınmayı desteklemek ve ulusal çıkarları gözetmektir. Bu nedenle, dış ticaret politikaları her ülkede farklılık gösterebilir ve çeşitli araçlar kullanılabilir.

1.4. Dış Ticarete Kullanılan Ödeme Şekilleri

Dış ticaret yurt içi ticarete göre daha fazla risk içerebilir. Bu durum, coğrafi ve siyasi sınırların varlığından kaynaklanır ve ithalatçı ile ihracatçı arasında farklı

ülkelerde yer alan taraflar arasında işlem gerçekleşmesinden kaynaklanır. Ancak taraflar arasında yeterli bilgi bulunmaması, riskleri etkilemektedir ve bu riskler ödeme şekline bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Ödeme şekillerine göre risklerin farklılık göstermesinin nedeni, ödemenin zamanlaması, güvenilirliği ve ödeme sürecinin tamamlanması konularında belirsizliklerin olmasıdır. Örneğin, peşin ödemelerde ihracatçı riski azaltırken, ithalatçı riski artabilir. Çünkü ihracatçı malı gönderdikten sonra ödemesini tahsil etme riskiyle karşı karşıya kalabilir. Diğer yandan, akreditif veya ödeme vadesi gibi ödeme yöntemlerinde riskler dengeli bir şekilde dağıtılmaya çalışılır. Bu riskleri azaltmak için taraflar arasında güvenin sağlanması ve doğru bilgi paylaşımının gerçekleştirilmesi önemlidir. Ayrıca, uluslararası ticarete kullanılan uluslararası ödeme yöntemleri, sigorta ve garanti hizmetleri gibi araçlar da riskleri yönetmede yardımcı olabilir (Yılmaz, 2020).

İhracatçının farklı bir ülkede bulunan ithalatçıyla ticaret yapması, mal bedelinin ödenmesi ve tahsilatı gibi önemli konuların ortaya çıkmasına sebebi olur. İhracatçılar, ihracat yaptıkları malın bedelini tam olarak bilemezken, ödeme durumunda olan ithalatçının ödeme gücü hakkında kesin bir bilgiye sahip değillerdir. Aynı şekilde, ithalatçılar da anlaşmanın konusu olan malların özellikleri hakkında kesin bir bilgiye sahip olamazlar. İhracatçı genellikle mal bedelini peşin olarak talep etmek isterken, ithalatçı malların tesliminden sonra bedelini ödemeyi tercih eder. Dış ticarete, ithalatçı ve ihracatçının meşru şüphelerini gidermek amacıyla, ithalat ve ihracat işlemleri genellikle belgelere dayandırılır ve bir bankanın güvencesi altında tamamlanır (Atıyah, 2017).

Dış ticaretin yapısal zorlukları ve rekabetin artması, ödeme yöntemlerini önemli hale getirmiştir. Uluslararası ticaretin artmasıyla birlikte, alıcı ve satıcılar arasındaki güven sorununun çözülmesi ve ödeme kolaylığı sağlanması önem kazanmıştır. Bu bağlamda, akreditifli ödeme yöntemleri gibi ödeme araçlarının önemi her geçen gün artmaktadır. Dış ticarete bankaların önemi büyüktür, çünkü ihracatçılar tarafından mülkiyeti temsil eden belgeler, ithalatçılara gönderilirken genellikle bankalar aracılığıyla işlem görür (Ağsakal, 2015).

Dış ticarete, işlemler beş farklı şekilde gerçekleştirilebilir: peşin transfer, mal mukabili ödeme, akreditifli ödeme, vesaik mukabili ödeme ve kabul kredili ödeme.

1.4.1. Peşin Transfer

Peşin ödeme, ihracatçının mal veya hizmet bedelini alması için ödemenin tamamının ihracatçıya çek, nakit veya kendi bankası aracılığıyla havale şeklinde yapılması anlamına gelmektedir. Günümüzde peşin ödeme, en kolay ve güvenilir yol olarak tercih edilmektedir. Büyük şirketler ve finansal kuruluşlar genellikle bu yöntemi kullanmaktadır. Peşin ödemeler, ihracatçının tekel olduğu durumlarda veya alıcının peşin ödeme indirimlerinden faydalı olduğu durumlarda tercih edilebilir. Bu ödeme yöntemi, ihracatçı için bir tür kredi niteliği taşır. İthalatçı, üretim maliyetini finanse etme açısından bu duruma katılır. Bu yöntemde, ithalatçı, mal bedelini ulusal para birimi cinsinden kendi ülkesindeki bir bankaya yatırır ve banka, ihracatçının ülkesindeki muhabir bankaya ödeme talimatı verir (Atıyah, 2017).

Malın tesliminden önce gerçekleşen peşin ödeme durumunda, alıcı, malı teslim alamama, zamanında teslim alamama veya kusurlu teslim alma gibi risklerle karşılaşabilir. Bu ödeme şekli genellikle özel nitelikli malların siparişi için tercih edilmektedir (Yılmaz, 2020).

Dış ticaret işlemlerinde, ithalat ve ihracatçılar arasında farklı risk durumları ortaya çıkabilir. Bazı ödeme yöntemlerinde, risk ithalatçı tarafından üstlenilirken, diğer yöntemlerde ihracatçının daha büyük bir risk aldığı görülebilir. Bu durum, yapılan sözleşmeye bağlı olarak belirlenir ve farklı işlem türlerinde riskin nasıl dağıtılacağını belirler. Peşin transfer, dış ticaret işlemlerinden biridir ve riski tamamen ithalatçının üzerine yükleyen bir ödeme yöntemidir. Bu yöntemde, taraflar arasında mal alışverişi gerçekleşmeden önce ithalatçının ihracatçıya ödeme yapması gerekmektedir. İthalatçı, sözleşme yapıldıktan sonra ödemeyi gerçekleştirir (<https://www.kuveytturk.com.tr>).

Bu işlemten sonra sevkiyatın gecikmesi, malların sözleşmeye uygun olmaması ve miktarı gibi konulardaki riskler, peşin transfer yöntemiyle gerçekleşen dış ticaret işlemlerinde ithalatçıya aittir.

Peşin ödeme iki işlevi yerine getirir (Şahbazov, 2018);

- a) İhracatçının ithalatçısı tarafından sağlanan kredi formu,
- b) Alıcı tarafından yerine getirilen yükümlülüklerin finansmanını sağlamanın bir yoludur.

1.4.2. Mal Mukabili

İhracat işlemlerinde, malın tesliminden önce ihracatçı tarafından mal ve tüm evraklar ithalatçıya gönderilir. Ödeme ise tarafların önceden belirlediği bir tarihte ihracatçıya yapılır. Bu ödeme şekli, açık hesap olarak da adlandırılır ve ihracatçı ile ithalatçı arasında uzun vadeli ve güvene dayalı ticari bir ilişki oluşturulur. Malın tesliminden sonra ödeme yapılması, riskin tamamen ihracatçının üzerinde olduğu anlamına gelir. Bu durumda, ihracatçı mal bedelini almadan önce riske maruz kalır ve güvence sağlamak için ticari ilişkiye dayalı güven önemlidir (<https://www.kuveytturk.com.tr>).

1.4.3. Vesaik Mukabili

İthalat işlemlerinde, malı temsil eden belgeler karşılığında ödeme yaparak ithalatçılar mal bedelini öderler. Bu yöntem, malların güvenli bir şekilde alınmasını sağlar. Ancak, eğer ithalatçı belgeleri kabul etmez veya ödeme yapmazsa, ihracatçılar malların geri dönmesi için ek masrafları üstlenmek zorunda kalabilirler. İhracatçı ile ithalatçı arasında güven oluşmuşsa, vesaik mukabili ödeme yöntemi ucuz ve hızlı bir ödeme şekli olarak yaygın bir şekilde kullanılır. Bu yöntemde, ihracatçı mal ile ilgili belgeleri ve talimatları başlatır ve ihracatçının bankası, bu belgeleri ithalatçıya teslim eder. Bu yöntemde ihracatçı, malın bedelinin ödenmesinden sorumlu değildir (Ağsakal, 2015). İhracatçı firmanın malın yüklenmesinden sonra, Vesaik mukabili ödeme yöntemi, ihracata konu olan belgelerin (vesaik) ihracatçının bankası aracılığıyla, mal bedeli karşılığında veya tahsilat için istenen güvence alındıktan sonra, ithalatçı firmanın bankasına gönderilmesini kapsayan bir süreci ifade eder. Bu süreçte ihracatçı, malların yüklenmesiyle ilgili belgeleri bankasına teslim eder ve ithalatçı firmaya gönderilmesini sağlar. İthalatçı firma, belgelerin bankası aracılığıyla alır ve malın ödemesini gerçekleştirir veya istenen güvenceyi sağlar. Bu yöntem, ihracatçının malın teslimi ve ödeme sürecinin güvence altına alınmasını sağlar (<https://www.kuveytturk.com.tr>).

Tahsil işlemlerinde aracılık eden bankaların temel görevi, belgeleri, tahsilatı gerçekleştiren tarafın talimatına sadık kalarak, ilgili kişiye yani belgelerin muhatabına teslim etmektir. Bankalar, tahsilat sürecinde güvenliği sağlamak, belgelerin doğru ve güvenilir bir şekilde iletilmesini sağlamak ve taraflar arasındaki ilişkileri düzenlemek amacıyla önemli bir rol üstlenir. Bu süreçte bankalar, belgelerin doğru şekilde işlenmesini, muhatabın belgeleri almasını ve gerekli ödemenin yapılmasını sağlarlar. Böylece ticari işlemlerde güven ve güvenlik sağlanırken, belgelerin doğru ve etkili bir şekilde muhataba ulaşması amaçlanır. Buna göre belgelerin (<https://www.kuveytturk.com.tr>);

- Ödemenin veya kabulün sağlanması: Banka, tahsil talimatını aldıktan sonra, ödeme veya kabulün gerçekleşmesini sağlar. Bu, belgelerde belirtilen tutarın ödenmesi veya kabul edilmesi anlamına gelir.
- Ödeme veya kabul karşılığında belgelerin teslimi: Banka, ödemenin veya kabulün gerçekleşmesi durumunda, ilgili tarafın belgelerini teslim eder. Bu belgeler, ticari işlemlere ilişkin evrakları içerir.
- Diğer şartlara bağlı olarak belgelerin teslimi: Tahsil işlemi, ödeme veya kabulün yanı sıra, sözleşmede belirtilen diğer şartların da yerine getirilmesini gerektirebilir. Banka, bu şartların yerine getirilmesi durumunda belgeleri ilgili tarafa teslim eder.

Bankalar, tahsil işlemlerini Milletlerarası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce-ICC) tarafından belirlenen kurallara göre yürütür. Tahsil talimatı aldıklarında, bankalar bu kurallara uygun şekilde hareket eder ve belgelerin güvenli bir şekilde muhataba ulaşmasını sağlar. Bu sayede uluslararası ticarete ödemelerin sistemi düzenlenmiş olur (<https://www.kuveytturk.com.tr>).

1.4.4. Kabul Kredili Ödeme

Kabul kredili ödeme, iki farklı şekilde gerçekleştirilebilir. İlk olarak, Kabul Kredili Vesaik Mukabili yöntemi kullanılır. Bu yöntemde, ithalatçı tarafından kabul edilen ödemenin ileri bir tarihte yapılacağını gösteren poliçe verilir ve buna karşılık olarak vesaik (belgeler) ithalatçıya teslim edilir. İkinci yöntem ise Avalli Kabul Kredili Vesaik Mukabili olarak bilinir. Bu yöntemde ise ödemenin ileri bir tarihte yapılacağını

gösteren poliçe, ithalatçı tarafından kabul edilir ve ithalatçının bankası, ödemeyi garanti altına alırken vesaik yine ithalatçıya teslim edilir (<https://www.kuveytturk.com.tr>).

1.4.5. Akreditifli Ödeme

Her türlü mal ve hizmetin alım satımında, para değeri üzerinden gerçekleşen bir takas işlemidir. Bu işlem, satıcı ve alıcı arasında birçok farklı değer ve etken içerir. Ticaret farklı ülkelerde yapıldığında, çeşitli mevzuatlara tabi olabilir ve ürünlerin düzenleme işlemleri, tespiti ve taraflar arasındaki uyum da önemli faktörler haline gelir. Bu nedenle, ticari açıdan birçok çıkar söz konusudur. Alıcı ve satıcı arasında ortaya çıkan çıkar çatışmalarında, malların sunulması bazen zorluklar yaratabilir. Bu tür sorunlarda akreditifli ödeme yöntemi devreye girer. Alıcı ve satıcı arasındaki çıkar çatışması durumunda, ilişkili bankalar ve kişiler devreye girerek çözüm sürecine katkı sağlar (Atıyah, 2017).

Akreditifli ödeme, alıcı ve satıcı arasında, alıcının talebine dayalı olarak belirli hükümleri içeren ve bir banka tarafından verilen bir taahhüt olan bir sistemdir. Bu sistemde, belgelerin ibrazı söz konusudur. Bu yöntem, akreditif, alıcıya ve satıcıya bağlı olarak farklı sonuçlar doğurabilir. Alıcı lehine veya aleyhine, satıcı lehine veya aleyhine bir akreditif olabilir. Uluslararası bir sistem olması sebebiyle, her iki halinde de satıcının bankası, teyit etme, ihbar etme, ödeme yapma ve poliçe kabul etme gibi yetkilere sahiptir. Bu yetkiler, akreditifi açan banka tarafından belirlenir (Atıyah, 2017).

Bankaların aracılık ettiği bu ödeme yöntemi, ithalatçı ve ihracatçı arasında eşit düzeyde risk taşıyan bir yöntem olarak kabul edilir. Bu yöntemde, alıcı ve satıcı arasında yapılan sözleşmenin koşullarını yerine getirdiğini doğrulayan belgeler, bankaya sunulur ve ihracatçı ödemesini alır. Bu ödeme şekli, ihracatçının taahhüt ettiği koşulları yerine getirdiği takdirde bedelini tahsil edeceğine olan güveni sağlar. Aynı şekilde, ithalatçı da malın sözleşmede belirtilen gereklilikleri karşılamadığında satıcıya ödeme yapmayacağından emindir. Bu şekilde, taraflar arasında güven oluşturularak riskler dengelemiş olunur (Yılmaz, 2020).

Bir akreditif süreci aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır (<https://www.kuveytturk.com.tr>);

- İthalatçı ve ihracatçı, arasında bir sözleşme imzalar.
- İthalatçı, sözleşme şartlarına uygun olarak bankasına akreditif açılması talimatını verir.
- Banka, gerekli teminatları ithalatçıdan alarak akreditif metnini oluşturur.
- Oluşturulan akreditif metni, ihracatçının bulunduğu ülkedeki muhabir bankaya gönderilir.

İhracatçı akreditifin şartlarını inceler ve sözleşmeyle uyumlu olduğunu doğrularsa, akreditifte belirtilen malları hazırlar ve ithalatçıya gönderir. İhracatçı, malın sevk edilmesinin ardından akreditifte belirtilen belgeleri (vesaiki) düzenler ve ilgili bankaya sunar. Bu banka, ihbar bankası, teyit bankası veya üçüncü bir banka olabilir. Belgeleri akreditif şartlarına uygun veya şartlı olarak kabul eden bu banka, talimat ekindeki belgeleri açan bankaya gönderir. Bu şekilde akreditif süreci ilerler ve belgelerin doğru şekilde ibraz edilmesi durumunda ödeme gerçekleşir (<https://www.kuveytturk.com.tr>).

Akreditif işleminde dört taraf bulunur. İthalatçı firma akreditifi açan taraf olarak (Amir) olarak adlandırılır. İthalatçının bankası, yani akreditifi açan banka (Amir Bankası) olarak tanımlanır. İhracatçı firma, akreditifi lehine aldığı için (Lehtar) olarak adlandırılır. İhracatçının bankası ise akreditifi lehtarın muhabirine iletmiş için (Muhabir) olarak adlandırılır. Amir, akreditifin açılmasını istediği bankasına talimat verir ve bu talimat üzerine lehtar haberdar edilir. Böylece akreditif süreci başlamış olur. Akreditif işlemi kapsamında üç farklı sözleşme bulunmaktadır (Ağsakal, 2015);

- a) İthalatçı ve ihracatçı arasında gerçekleşen satış sözleşmesi.
- b) İthalatçının amir bankaya akreditif açtırmak için düzenlediği teklif mektubuyla yapılan sözleşme.
- c) İthalatçı ve ihracatçı arasında malın ödemesine ilişkin yapılan sözleşme.

1.4.6. Ödeme Şekline Göre TMS ve VUK' un Karşılaştırılması

TMS (Türk Muhasebe Standardı) ve VUK (Vergi Usul Kanunu), ithal edilen ticari malın maliyetinin hesaplanmasında farklı yaklaşımlar sunar. İşte TMS ve VUK arasındaki karşılaştırmayı aşağıda bulabilirsiniz (Yılmaz, 2020);

Tablo 1.1. TMS ve VUK karşılaştırması

	TMS	VUK
Peşin ithalatlarda ödeme tarihi ile ithalat tarihi arasındaki olumsuz kur farkları	Dönemin finansman giderinde muhasebeleştirilir.	İthal edilen malın maliyetinde muhasebeleştirilir.
Peşin ithalatlarda ödeme tarihi ile ithalat tarihi arasındaki olumlu kur farkları	Kur farkı gelirlerine kaydedilir.	Kur farkı gelirlerine kaydedilir.
Vadeli ithalatlarda olumlu kur farkları	Kur farkı gelirlerine kaydedilir.	Kur farkı gelirlerine kaydedilir.
Vadeli ithalatlarda olumsuz kur farkları	Dönemin finansman Giderinde muhasebeleştirilir.	Kambiyo zararlarında muhasebeleştirilir.
Vadeli ithalatlarda, malın peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasında vade farkı olması halinde	Dönemin finansman giderinde muhasebeleştirilir.	İthal edilen malın maliyetinde muhasebeleştirilir.

1.5. Dış Ticaretin Çeşitleri

Dış ticaretin farklı çeşitleri vardır ve bunlar şunlardır: Sınır Ticareti, Normal Ticaret, Bağlı Ticaret ve Serbest Bölge Ticareti.

1.5.1. Sınır Ticareti

İki ülke arasındaki sınırdaki gerçekleşen ticaret faaliyetleridir. Bu tür ticaret genellikle küçük ölçekli ve sınır geçişlerine bağlıdır. Günlük tüketim malzemeleri, tarım ürünleri ve hizmetlerin ticareti sınır ticaretine örnek olarak verilebilir (Kaya vd., 2013).

1.5.2. Normal Ticaret

Dış ticaret ve kambiyo rejimleri çerçevesinde serbest dövizle gerçekleştirilen ticaret, herhangi bir ayrıcalık tanınmayan bir ticaret şeklidir. Bir ülkenin mevzuatı veya kanunları bu ticareti kısıtlamaz (Ağsakal, 2015).

Örneğin, bir ülkenin ihracatçısı, başka bir ülkenin ithalatçısına herhangi bir yasal engel olmadan mal satabilir ve bu işlemde ödemeler serbest dövizle gerçekleştirilir. Bu ticaret şekli, ticaretin adil ve özgür bir ortamda gerçekleşmesini sağlamak amacıyla benimsenir. İthalatçı ve ihracatçı, ulusal yasalara uymak ve döviz kurundaki dalgalanmalara tabi olarak ticaretlerini yapmak durumundadır. Bu sayede ticaret işlemleri daha esnek ve rekabetçi bir şekilde gerçekleşir (Gürsoy, 2020).

1.5.3. Bağlı Ticaret

Ticaretin bağlı olduğu durumlarda, iki ülke arasında yapılan ticari sözleşme çerçevesinde, ihracatçı ülke ithalatçı ülkeden mal veya hizmet talep etmekte ve bunun karşılığında döviz yerine mal veya hizmet almaktadır. Bağlı ticaret, ihracatçı ülkenin ihraç ettiği ürün veya hizmetin ödemesini döviz yerine mal veya hizmet olarak alması şartına bağlıdır. Bu şekilde işlem şartlarına bağlı olduğu için bağlı ticaret gerçekleşir (Gürsoy, 2020).

Bağlı ticaretin çeşitli yöntemleri arasında karşı satın alma, geri satın alma ve dengeleme anlaşmaları öne çıkar. Bu yöntemler, ticaretin mal veya hizmetlerin karşılıklı alım ve satımını yerine, farklı şekillerde dengelemesini sağlar (Ağsakal, 2015).

Karşı satın alma işlemleri, bir firmanın bir ülkeye mal satması ve daha sonra aynı ülkeden belirli bir süre sonra mal satın alması esasına dayanır. Bu tür anlaşmalarda, ilk satış işlemi ile ikinci satın alma işlemi birbirine bağlıdır ve karşılıklı olarak gerçekleşir (Ağsakal, 2015).

Geri satın alma işlemleri, bağlı ticaretin en yaygın şekillerinden biridir. Bu yöntemde, teknolojik açıdan gelişmiş bir ülkenin özel bir firması, az gelişmiş bir ülkeye makine ekipmanı, üretim teknolojisi veya anahtar teslim fabrika gibi unsurları satmaktadır. Ancak, bu tesislerde üretilecek malların bir kısmını geri satın alma taahhüdünde bulunur (Gürsoy, 2020).

Dengeleme anlaşmaları, bağlı ticaret işlemleri kapsamında değerlendirilebilecek anlaşmalı ticaret yöntemlerinden biridir. Bu yöntemde, serbest döviz karşılığında gerçekleştirilen bir ilk satış işlemi yer alır. Bu ilk satış genellikle alıcı ülkenin döviz rezervini ciddi şekilde etkileyecek büyüklükte bir ödeme gerektirir. Bu nedenle ikinci aşamada, satıcı ülke, alıcı ülkenin üzerindeki döviz baskısını hafifletmek veya dengelemek amacıyla döviz kazandırıcı veya döviz tasarrufu sağlayıcı hizmetler sunar (Gürsoy, 2020).

1.5.4. Serbest Bölge Ticareti

Serbest bölgeler, ülkenin diğer bölgelerinden fiziksel olarak ayrılan ve geçerli ticari, mali ve iktisadi düzenlemelerin kısmen veya hiç uygulanmadığı bölgelerdir. Bu bölgeler, sanayi ve ticaret faaliyetleri için daha büyük teşviklerin sağlandığı ve ülkenin genel ticaret politikalarından farklı bir düzenlemeye tabi olan alanlardır. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere mali ve idari kolaylıklar sunulur ve gümrük vergisi ile resimlerden muaf tutulurlar. Bu bölgeler, ihracata yönelik yatırımları teşvik etmek, üretimi artırmak, doğrudan yabancı yatırımları çekmek ve teknoloji transferini hızlandırmak gibi amaçlar güder. Aynı zamanda, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla kullanılırlar. Serbest bölgeler, yerel ve yabancı işletmeler için rekabet avantajı sağlayarak ekonomik büyümeyi destekler ve istihdam yaratır (Thongkon ve Sripupat, 2019).

Serbest bölgeler, yabancı sermaye yatırımlarını ve dış ticareti teşvik etmeyi amaçlar artırarak uluslararası rekabet gücüne katkıda bulunmak ve yerli üreticilerin dünya piyasalarında rekabet edebilmeleri için uygun fiyatlarla girdi sağlamalarını sağlamak amacıyla kurulmuştur. Ayrıca, ihracata yönelik sanayilerin gelişmesini teşvik ederek bu bölgelerdeki işletmelerin ihracat kapasitelerini artırmayı hedeflemektedir (Kaya vd., 2013).

Serbest bölgeler, ihracatı artırmak ve döviz girişini artırarak ekonomik büyümeye katkıda bulunmayı, aynı zamanda Serbest bölgeler, iş imkanlarının artırılmasıyla istihdam sorunlarına katkıda bulunmayı hedefler. Ayrıca, gelişmiş üretim ve yönetim tekniklerinin ülkeye yurt dışından getirilmesiyle ekonomik standartların yükseltilmesi amaçlanır (Kaya vd., 2013).

Dünya genelindeki serbest bölgelere baktığımızda, Singapur ve Hong Kong Serbest Limanları gibi II. Dünya Savaşı öncesinde kurulan serbest bölgeler ile Panama, İrlanda, Tayvan ve Güney Kore gibi daha sonraki dönemde kurulan serbest bölgeler, elde ettikleri büyük başarılarla birlikte serbest bölgeler fikrinin pek çok ülke tarafından kabul edilmesine önemli katkı sağlamıştır (<https://www.disticaretkursu>).

Serbest bölgelerin gelişmekte olan ülkelerin ihracatlarını artırmada önemli bir araç olduğunu kabul eden Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İlişkiler Komisyonu'nun 1967 yılında bu konuda bir karar almasıyla birlikte, serbest bölge sayısı hızla artış göstermiştir. Sonuç olarak, ABD, İngiltere, Almanya, Macaristan, Yugoslavya, Suudi Arabistan, Pakistan, Hindistan, Tayland, Çin gibi farklı rejimlerle yönetilen 80'den fazla ülkede 450'den fazla serbest bölge kurulmuş ve bu bölgeler üzerinde gerçekleştirilen ticaret hacmi 500 milyar doları geçmiştir. Benzer şekilde, İran, Suriye, Lübnan, Ürdün, Mısır, Libya, Kuzey Kıbrıs, Güney Kıbrıs, Yunanistan ve Romanya gibi ülkelerde de yaklaşık 25 serbest bölge bulunmaktadır. Bu gelişmelerin arkasındaki dinamik, gelişmiş ülkelerdeki işçi ücretlerinin, özellikle vasıfsız işçi ücretlerinin, gelişmekte olan ülkelerdeki işçilik ücretlerinin birkaç katı olmasıdır (<https://www.disticaretkursu>).

Serbest bölgeler mevzuatı, çeşitli hedefleri içeren bir dizi düzenlemeyi kapsar. Bu hedefler arasında ihracatı artırmak için gerekli önlemleri almak, yabancı sermayenin ve üretimin hızlanmasını sağlamak, dış finansman kaynaklarına erişimi sağlamak, üretim ve yatırımı artırmak, ekonominin girdi ve çıktılarını düzenli, planlı ve tutarlı bir şekilde yönetmek, üretimden daha yüksek kar elde etmek, üretimi en ekonomik ve verimli şekilde gerçekleştirmek gibi amaçlar bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, iç faaliyetlerin işleyişi, yönetimi, alan ve sınırların belirlenmesi gibi konuları da içermektedir. Serbest bölgeler, Bakanlar Kurulu tarafından izin verilen belirli alanlardır. Bu bölgeler, yabancı ve yerli tüzel veya gerçek kişiler tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar tarafından faaliyet gösterir (Atıyah, 2017).

1.6. Dış Ticarete Teslim Şekilleri

Firmaların dış ticaret sürecinde belirleyecekleri teslim şekli, dış ticaretin en önemli unsurlarından biridir. Çünkü bu yapı, ihracatçı firmanın ithalatçı firmaya

sunacağı fiyatı belirleyerek başlar ve ithalatçı ülkedeki gümrükleme masraflarına kadar uzanan geniş bir yelpazeyi içerir (Yavuz, 2021).

İlk kez 1936 yılında Uluslararası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce) ICC tarafından belirlenen teslim şekilleri, zaman içinde düzenli olarak güncellenerek çağın gerekliliklerine uyum sağlamakta ve tarafların en iyi şekilde faydalanacağı şekilde düzenlenmektedir. En son versiyonları ise 2020 yılında yayımlanmıştır (<https://www.oaib.org.tr>). Incoterms 2020, 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve Uluslararası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce) ICC tarafından yayınlanan kurallar, ticari terimlerin tanımlanmasına ilişkin uluslararası bir standarttır (Ağsakal, 2015). Incoterms'in temel amacı, ticari terimlerin farklı ülkelerde farklı yorumlanmasından kaynaklanan anlaşmazlıkları ve zorlukları mümkün olduğunca ortadan kaldırmaktır. Incoterms, satış sözleşmesi kapsamında alıcı ve satıcı arasındaki hak ve yükümlülükleri, özellikle satılan malların teslimine ilişkin konuları düzenlemektedir. Bu nedenle, Incoterms, sadece alıcı ve satıcı arasındaki satış sözleşmesinden kaynaklanan ilişkilerin belirli sınırlarını belirlemeye yönelik bir uluslararası ticaret kuralıdır (Ağsakal, 2015).

Incoterms'e göre, dış ticaret teslim şekilleri E Grubu, F Grubu, C Grubu ve D Grubu olarak dört bölümde ele alınmaktadır ve bu gruplar arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle, dört teslim şekli (FAS, FOB, CFR, CIF) sadece deniz ve iç su yolu taşımacılığında kullanılabilir, diğer yedi teslim şekli (EXW, FCA, CPT, CIP, DAP, DPU, DDP) ise tüm taşıma modlarında (karayolu, havayolu, demiryolu, deniz ve iç su yolu) kullanılabilir (Atıyah, 2017; Sezer, 2020).

Incoterms 2020'de neler değişti (<https://www.oaib.org.tr>);

- FCA teslim şekli, artık satıcıya on-board konşimento verilmesini sağlamaktadır, böylece ihracatçı üzerinde daha fazla kontrol sahibi olabilmektedir.
- FCA, DAP, DPU ve DDP teslim şekillerinde üçüncü taraf bir taşıyıcı şartı artık zorunlu değildir, ihracatçı ve ithalatçı kendi nakliye aracını kullanarak taşımayı gerçekleştirebilir.

- DAT (Delivered at Terminal) terimi, herhangi bir noktada teslim edilebilecek şekilde revize edilerek DPU (Delivered at Place Unloaded) adını almıştır, böylece teslim yerindeki boşaltma işlemi belirtilen bir noktada gerçekleştirilebilir.
- CIF teslim şeklinde sigorta konusu değişmemiş olup, Clause (C) şartlarına göre yapılacaktır. CIP teslim şeklinde ise sigorta, Clause (A) şartlarına göre yapılacaktır.

Bu değişiklikler, Incoterms 2020 güncellemeleriyle birlikte teslim şekillerinin bazı detaylarında yapılan ayarlamaları yansıtmaktadır.

Tablo 1.2. INCOTERMS 2020

INCOTERMS 2020			
<u>Kısa Tanımı</u>	<u>İngilizce Açıklama</u>	<u>Türkçe Açıklama</u>	<u>Kullanıldığı Taşımacılık Türü</u>
EXW	Ex Works	İş Yerinde Teslim	Karayolu, Havayolu, Demiryolu, Çok araçlı taşımacılık
FCA	Free Carrier	Taşıyıcıya Masrafsız Teslim	Karayolu, Havayolu, Demiryolu, Çok araçlı taşımacılık
CPT	Carriage Paid To	Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim	Karayolu, Havayolu, Demiryolu, Çok araçlı taşımacılık
CIP	Paid To Carriage and Insurange	Taşıma ve Sigorta Ücreti Ödenmiş Teslim	Karayolu, Havayolu, Demiryolu, Çok araçlı taşımacılık
DPU	Delivered At Place Unloaded	Belirtilen Yerde Eşya Boşaltılmış Olarak Teslim	Karayolu, Havayolu, Demiryolu, Çok araçlı taşımacılık
DAP	Delivered At Place	Belirtilen Yerde Teslim	Karayolu, Havayolu, Demiryolu, Çok araçlı taşımacılık
DDP	Delivered Duty Paid	Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim	Karayolu, Havayolu, Demiryolu, Çok araçlı taşımacılık
SADECE DENİZ VE İÇ SU YOLUNU KAPSAYAN KURALLAR			
<u>Kısa Tanımı</u>	<u>İngilizce Açıklama</u>	<u>Türkçe Açıklama</u>	<u>Kullanıldığı Taşımacılık Türü</u>
FAS	Free Alongside Ship	Gemi Doğrultusunda Masrafsız Teslim	Denizyolu, İç Su Yolu

FOB	Free On Board	Gemide Masrafsız Teslim	Denizyolu, İç Su Yolu
CFR	Cost And Freight	Masraflar ve Navlun Dahil Teslim	Denizyolu, İç Su Yolu
CIF	Cost, Insurance And Freight	Masraflar, Sigorta ve Navlun Dahil Teslim	Denizyolu, İç Su Yolu

Kaynak: Yavuz, 2021

1.6.1. E Grubu Teslim Şekilleri

EXW-Ex Works (İş Yerinde Teslim): satıcıyı en az riske atan bir teslim şeklidir. İhracatçı, malı belirlenen yerde (fabrika, depo vb.) ambalajlı olarak hazır bulundurarak teslim görevini yerine getirmiş olur. Bu teslim şeklinde, satıcının sorumluluğu, malın iş yeri veya fabrika çıkışında sona erer. Satıcı, malların teslim yerine getirilmesi, ihracat süreci ve taşıma maliyetleri gibi konularda sorumluluk üstlenmez. Bu nedenle, EXW teslim şekli, satıcının riskini minimuma indirirken, alıcıya daha fazla sorumluluk ve masraf getirir (<https://www.oaib.org.tr>). Satıcı, aksi belirtilmediği sürece malların gümrük işlemlerinden veya alıcı tarafından sağlanan bir araca yüklenmesinden sorumlu değildir. Alıcı, malın teslim alındığı yerden varış yerine kadar taşıma ile ilgili tüm masraflardan ve risklerden sorumludur. Satıcı, malı teslim ettiği tarihten itibaren nakliye, yükleme, boşaltma ve sigorta gibi her türlü masraftan muaf tutulur. EXW teslim şeklinde, anlaşma bedeline yalnızca ambalajlı malın bedeli dahil edilir. Bu teslim şekli, satıcı için en az yükümlülüğü içeren bir şekildir, diğer teslim şekillerine göre daha az sorumluluk taşır (Yavuz, 2021).

1.6.2. F Grubu Teslim Şekilleri

F-Grubu teslim şekilleri, uluslararası ticarete kullanılan teslim şekillerinden biridir. Bu teslim şekillerinde satıcı, malları alıcının belirlediği gümrük sınırını geçecek olan ana taşıyıcıya teslim etmekle sorumludur. Satıcı, malları taşımak, gümrük işlemlerini yerine getirmek ve malları belirtilen taşıma noktasına kadar getirmekle yükümlüdür. Bu noktada, risk ve masraflar satıcıya aittir. Alıcı, malları belirtilen taşıma noktasından itibaren risk ve masrafları üstlenir. F-Grubu teslim şekilleri, taraflar arasında yapılan anlaşmaya bağlı olarak farklılık gösterebilir ve uluslararası ticarete sıkça kullanılan Incoterms kuralları tarafından belirlenmiştir. Bu

teslim şekilleri, taraflar arasında sorumlulukların net bir şekilde tanımlandığı ve ticaretin düzenlenmesini sağlayan standart bir çerçeve sunar (<https://www.oaib.org.tr>).

FCA-Free Carrier (Ana Taşıyıcıya Teslim): Satıcı, dış ticarete konu olan malların gümrük işlemlerini tamamladıktan sonra belirlenen tarihte ve yerde malları alıcıya veya alıcının belirlediği taşıyıcıya teslim eder. Bu teslim anından itibaren, navlun ücreti dâhil olmak üzere tüm masraflar ve riskler alıcıya geçer. Satıcı, malların taşınması için gerekli olan gümrük belgelerini sağlar ve malları taşıyıcıya teslim eder. Alıcı ise taşıma sürecindeki masraflardan ve risklerden sorumlu olur. F-Grubu teslim şekilleri, satıcı ve alıcı arasında belirli bir noktada sorumluluk ve maliyet paylaşımını ifade eder, bu da taraflar arasında net bir işbirliği ve anlaşma sağlanmasını sağlar (Ağsakal, 2015). Satıcının dış ticarete konu olan mallar ile ilgili gümrük işlemlerini tamamladıktan sonra belirlenen tarihte ve yerde malları alıcıya veya alıcının belirlediği taşıyıcıya masrafsız bir şekilde teslim etmesi durumunda, taşıyıcıya sorunsuz bir teslimat gerçekleşir. Bu durumda mallar, ihracatçının iş yerinde veya belirlenen başka bir yerde gümrüklenmiş olarak alıcıya teslim edilir. Satıcı, malların ihracat işlemleriyle ilgili tüm yükümlülükleri yerine getirir ve malları alıcının belirlediği taşıyıcıya nakleder. Bu şekilde, malların gümrük süreci ve taşıma masrafları alıcıya ait olur. F-Grubu teslim şekli, satıcı ve alıcı arasında sorumlulukların net bir şekilde belirlendiği bir ticaret anlaşmasını ifade eder. Bu teslimat şeklinde, satıcıya risklerin büyük bir kısmı yüklenmez ve risklerin çoğu alıcıya geçer. Ancak, teslim edilecek yer ihracatçının ülkesi olabilir. Bu teslim şekli, FCA olarak bilinir ve satıcıya en az risk yüklenen bir teslim şeklidir (Sezer, 2020).

FAS-Free Alongside Ship (Gemi Doğrultusunda Teslim): Satıcı, malları kendi yerinde ara bir taşıyıcıya yükleyerek limana getirir ve gümrük işlemlerini gerçekleştirir. Eğer gemi, yükleme aşamasına geçmeden önce limanda bekliyor ve ara bir taşıyıcıya ihtiyaç duyuluyorsa, bu durumda ara taşıyıcının sorumluluğu satıcıya aittir. Ancak, mallar limanda bırakılır ve satıcıya ait riskler devam eder. Bundan sonra sorumluluk ise alıcıya geçer. Alıcı, yükleme, boşaltma, nakliye ve sigorta masraflarını üstlenir. F-Grubu teslim şekli, satıcı ve alıcı arasında malların taşınması ve gümrükleme işlemlerinin net bir şekilde belirlendiği bir ticaret anlaşmasını ifade eder. Bu şekilde, satıcı malların limana getirilmesi ve gümrüklemesi gibi görevleri yerine

getirirken, ara taşıyıcıya ilişkin sorumluluk da satıcıya aittir. Ancak, gemiye yükleme aşamasından sonra sorumluluk tamamen alıcıya geçer ve alıcı, yükleme, boşaltma, nakliye ve sigorta masraflarını üstlenir. Bu aşamada satıcının herhangi bir sorumluluğu kalmaz ve malların güvenli taşınması ve sigortalanması tamamen alıcının sorumluluğundadır. F-Grubu teslim şekli, satıcı ve alıcı arasında malların taşınması ve gümrükleme işlemlerinin net bir şekilde belirlendiği bir ticaret anlaşmasını ifade eder (<https://www.oaib.org.tr>). FAS teslim şeklinde, belirlenen limanda alıcı ve satıcı arasında malların gemi doğrultusunda rıhtım veya mavnaya konmasıyla satıcının teslim yükümlülüğü sona erer ve malların riski ve zararı alıcıya geçer. Yükleme, boşaltma, nakliye ve sigorta masrafları da alıcının sorumluluğunda ve masrafları alıcıya aittir. Bu teslim şekli, satıcının malları belirli bir limanda alıcıya teslim ettiği ve alıcının gümrük işlemlerini yerine getirmesi gerektiği anlamına gelir. Özellikle konteyner taşımacılığında, mallar konteynerde olabilir ve satıcı, malları gemiyle değil, bir terminalde taşıyıcıya teslim edebilir (Yavuz, 2021).

FOB-Free On Board (Gemi Bordasında Teslim): Satıcı, malları alıcının belirttiği sevk limanında, alıcının belirttiği tarihte ve alıcının belirttiği geminin bordasını aştığı anda teslim ettiği takdirde, satıcı yükümlülüğünü yerine getirmiş kabul edilir. Bu teslim şeklinde satıcı, malları alıcının belirttiği limanda ve alıcının belirlediği zamanda gemi bordasına yüklemekle sorumludur. Satıcı, malların geminin bordasını aştığı anda teslim ettiği takdirde, teslim yükümlülüğünü tamamlamış kabul edilir. Bu durumda, malların teslimi, alıcının belirlediği sevk limanında, alıcının belirttiği geminin bordasını aşmasıyla gerçekleşir. Satıcı, malları geminin bordasına yüklemek suretiyle teslim yükümlülüğünü yerine getirirken, bundan sonraki riskler ve masraflar alıcıya aittir (Atıyah, 2017). Satıcı, malları gemi güvertesinde teslim ederek sorumluluğunu yerine getirir. Alıcı ise malları varış yerindeki boşaltma sürecini ve kendi ülkesindeki gümrük işlemlerini gerçekleştirme yükümlülüğüne sahiptir. FAS ve FOB arasındaki temel fark, satıcının ülkesindeki yükleme ve gümrük işlemlerinin ihracatçıya ait olmasıdır (Sezer, 2020). FOB teslim şekli, dış ticarete en yaygın tercih edilen ve en eski iki teslim şeklinden biridir. FOB, satıcı ve alıcı arasındaki anlaşmaya dayanan bir teslim şeklidir (Ağsakal, 2015).

1.6.3. C Grubu Teslim Şekilleri

C-Grubu teslim şekillerinde ihracatçı, malları ithalatçının ülkesine taşıyacak olan ana taşıyıcının nakliye masraflarını da üstlenir (<https://www.oaib.org.tr>).

CFR-Cost and Freight (Mal Bedeli ve Navlun Ödenmiş): Ihracatçı, malları sevk aracına yükleyerek başlar ve gümrüklemeyi gerçekleştirerek malları limana sokar. Daha sonra, malları gemiye yükler ve belirlenen varış limanında boşaltılana kadar tüm masrafları ve navlunu karşılar. Ancak taşıma sürecinde meydana gelebilecek her türlü risk (kayıp, hasar vb.) alıcıya aittir. Yani satıcı, sadece navlun masrafını üstlenir. Alıcı, kendi ülkesindeki sevk ve gümrükleme işlemlerinden sorumludur (<https://www.oaib.org.tr>).

CIF-Cost, Insurance and Freight (Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun Ödenmiş): Satıcı, dış ticarete konu olan malın sigorta primini, navlun masraflarını ve yükleme masraflarını üstlenerek malları limana getirir. Aynı zamanda, satıcı, malların taşınması sırasında oluşabilecek kayıp veya hasar riskine karşı deniz sigortası yaptırır. Bu şekilde, satıcı sigorta sözleşmesi yaparak sigorta primini öder (Ağsakal, 2015).

CPT-Carriage Paid To (Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim): Ihracatçı, belirlenmiş varış yerine kadar navlunu ödeme sorumluluğunu üstlenir. Bu teslim şekli özellikle çok araçlı taşımacılık gibi farklı taşıma modlarında sıkça kullanılır. CPT teslim şeklinde satıcı, malları ilk taşıyıcının gözetimine devrettiği anda, navlun hariç olmak üzere tüm malla ilgili riskler alıcıya geçer. Satıcı, taşıma sürecinde navlun masrafını üstlenirken, alıcıya mallarla ilgili herhangi bir riski taşıma sürecinin başından itibaren devretmiş olur (<https://www.oaib.org.tr>). Ihracatçı firmalar, malları belirlenen taşıyıcıya teslim ederek, malların varış noktasına kadar olan masraflardan sorumlu olurlar. Bu süreçte satıcı, kendi ülkesindeki gümrük işlemleri, yükleme ve navlun süreçlerini yönetir. Ancak taşıma sürecinde meydana gelebilecek hasar veya kayıp gibi riskler alıcıya aittir. Mallar varış noktasına ulaştığında, boşaltma işlemleri ve varış ülkesindeki gümrük formaliteleri alıcı tarafından gerçekleştirilir. Bu teslim şekli, deniz, hava, kara veya demiryolu gibi farklı taşıma yöntemlerinde kullanılır (Sezer, 2020).

CIP-Carriage and Insurance Paid To (Taşıma ve Sigorta Ödenmiş): CIP terimi, satıcının CFR terimiyle aynı yükümlülükleri taşıdığı ancak aynı zamanda malın taşınması sırasında oluşabilecek kayıp ve/veya hasar riskine karşı alıcıya yük sigortası sağlama zorunluluğunu da içeren bir teslim şeklidir. Satıcı, sigorta sözleşmesini düzenler ve sigorta primini öder. Alıcının diğer sorumlulukları CFR teslim şekliyle aynıdır. CIF terimi deniz taşımacılığı için kullanılırken, CIP terimi kara ve diğer taşıma yöntemleri için kullanılır. Satıcı, sigorta sözleşmesini yapar ve sigorta primini öder (Atıyah, 2017).

1.6.4. D Grubu Teslim Şekilleri

D-Grubu teslim şekilleri ihracatçıların en az tercih ettikleri yöntemdir, çünkü ihracatçı navlun dahil diğer riskleri de üstlenir. Incoterms 2010'da mevcut olan DAT taşıma şekli 2020 versiyonunda yerini DPU'ya bırakmıştır (<https://www.oaib.org.tr>).

DAP-Delivered At Place (Belirlenen Noktada Teslim): DAP teslim şekli, Incoterms 2000'de yer alan DEQ, DAF, DES ve DDU teslim şekillerinin yerini alan bir teslim şeklidir. Bu teslim şekli, tüm taşıma modlarında kullanılabilir. İhracatçı, malları yükledikten ve kendi ülkesindeki gümrük işlemlerini tamamladıktan sonra (ara taşıyıcı kullanılıyorsa), malları ana taşıyıcıya yükler ve belirlenen varış yerine (liman, antrepo, lojistik terminal veya ithalatçının deposu) ulaştırır. Boşaltma işlemi ise alıcıya aittir. İthalatçının ülkesindeki gümrük işlemleri, gümrük vergileri ve diğer masraflar ise ithalatçıya aittir (<https://www.oaib.org.tr>).

DPU-Delivered At Place Unloaded (Belirlenen Noktada Eşya Boşaltılmış Teslim): DAT teslim şekli, önceden var olan DAP teslim şeklinin yerini almış bir teslim şeklidir. Bu teslim şeklinde ihracatçı, malları yükledikten ve kendi ülkesindeki gümrük işlemlerini tamamladıktan sonra (ara taşıyıcı kullanılmışsa), malları ana taşıyıcıya yükler ve belirlenen varış yerinde (liman, antrepo, lojistik terminal veya ithalatçının deposu) boşaltır. Ancak, ithalatçının ülkesindeki gümrük işlemleri, gümrük vergileri ve diğer masraflar ithalatçıya aittir (<https://www.oaib.org.tr>). Satıcının görevi, malların taşınması için nakliye organizasyonunu yapmak ve taşıma aracının belirlenen yerde boşaltılmasını sağlamaktır. Teslimat sırasında araç boşaltılırken sorumluluk genellikle alıcıya geçer. Bununla birlikte, kontrol, paketleme,

taşıma, ihracat izni, navlun maliyetleri ve aracın boşaltılması gibi sorumluluklar genellikle satıcıya aittir. Ancak, sigorta işlemi sözleşmeye bağlı olarak değişebilir. Bu durumda, sigorta işlemi satıcı veya alıcı tarafından organize edilebilir ve bu konu önceden belirlenmiş sözleşme şartlarına göre uygulanır. İthalat izni ve gümrük işlemleri ise alıcının sorumluluğundadır (Sezer, 2020).

DDP-Delivered Duty Paid (Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim): DDP teslim şekli, malların ithalat ülkesinde gümrük prosedürlerinin tamamlanmış halde alıcıya teslim edildiği bir teslim şeklidir (Yılmaz, 2020). Boşaltma işlemi alıcıya aittir. Her iki gümrükteki vergiler ve navlun maliyetleri, masraflar, ara taşıyıcı organizasyonu ve masrafları genellikle ihracatçıya aittir. EXW (Ex Works) teslim şeklinde ithalatçının yüklendiği sorumluluklar, DDP teslim şeklinde ise ihracatçıya geçer (<https://www.oaib.org.tr>). DDP (Delivered Duty Paid) teslim şeklinde, alıcı neredeyse kendi ülkesindeki bir satıcıdan malı almış gibi hareket eder. Bu sebeple, alıcının tek sorumluluğu, malın bedelini satıcıya ödemek ve belirlenen yerde malı teslim almak olarak kabul edilir. Satıcı ise, malları taşımak, gümrük prosedürlerini yerine getirmek ve gerekli vergileri ve masrafları ödemekle yükümlüdür. DDP teslim şekli, alıcıya en yüksek düzeyde kolaylık sağlar ve satıcının büyük bir sorumluluk yüklenmesini gerektirir (Yavuz, 2021).

Dış ticarete seçilen teslim şekli, ihracatçı ve ithalatçı tarafından her zaman dikkate alınır çünkü bu tercih, fiyatı etkileyen risk ve masrafları belirler.

1.7. Dış Ticaretin Kullanılan Belgeler

Dış ticaret işlemleri sırasında kullanılan belgeler, her ülkenin kendi belirlediği belgelerden oluşabileceği gibi uluslararası anlaşmalar veya ikili anlaşmalarla da belirlenebilir. Bu belgeler, ticari işlemlerin düzenlenmesi, takibi ve kontrolü için önemli bir rol oynar. Belge çeşitleri, ülke, ihracat ve ithalat ürünleri, taşıma modu ve diğer faktörlere bağlı olarak değişebilir. Örnek olarak, fatura, paketleme listesi, konşimento, gümrük beyannamesi, sigorta poliçesi, sertifika ve analiz raporları gibi belgeler yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu belgeler, uluslararası ticaretin düzenli ve güvenli bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla kullanılır (Yavuz, 2021).

Dış ticarete kullanılan belgelerin sayısı oldukça fazladır ve her ülke farklı gereksinimlere sahip olabilir. Bu nedenle, belgeleri farklı gruplara ayırarak ve kullanım yerlerine göre sınıflandırarak düzenlemek önemlidir. Bu şekilde belgelerin yönetimi ve takibi daha kolay hale gelir (Ağsakal, 2015).

Dış ticaret işlemlerinde kullanılan belgeler, ticari belgeler, taşıma belgeleri, sigorta belgeleri, gümrük belgeleri ve diğer belgeler olmak üzere beş ayrı grupta toplanabilir (<http://www.melihpolat.com.tr>).

1.7.1. Ticari Belgeler

1.7.2. Resmi Belgeler

1.7.3. Taşıma Belgeleri

1.7.4. Sigorta Belgeleri

1.7.5. Finansman Belgeleri

1.7.1. Ticari Belgeler (Commercial Documents)

Bu belgeler arasında proforma fatura, ticari fatura, konsolosluk faturası ve navlun faturası olmak üzere dört farklı tür bulunmaktadır.

Ticari belgeler, ithalatçı ve ihracatçının hazırlamak zorunda oldukları belgeler arasında önemli bir yer tutar. Proforma fatura, ticari fatura, konsolosluk faturası ve navlun faturası genellikle kullanılan dört farklı belge türüdür. Bu belgeler, ticari işlemlerin doğru bir şekilde kaydedilmesi ve yasal gerekliliklerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır (Ağsakal ve Barall, 2016). Satılan fatura veya satılacak olan malın ayrıntılarını içeren bir belgedir. Satıcı tarafından hazırlanır ve alıcıya sunulur. İşte faturanın içermesi gereken temel bilgiler (Ağsakal, 2015).

1.7.1.1. Proforma Fatura (Proforma Invoice)

İhracatçı tarafından ithalatçıya gönderilen satış teklifi veya ön fatura, ihracatçının satış koşullarını ve şartlarını bildirdiği bir belgedir. Bu belge aynı zamanda Offer Form veya Teklif Formu olarak da adlandırılabilir. İhracatçı, bu belgede kendisinin ve ithalatçının kimlik bilgilerini, malın fiyatını, tanımını, miktarını, taşıma ve navlun bedelini, teslim şeklini, sigortayı, yükleme ve boşaltma tarihlerini,

ambalaj şekillerini, koli sayısını ve teklifin geçerli olduğu süreyi belirtir (Ağsakal 2015).

Proforma fatura, ihracatçının sipariş sırasında ithalatçıya gönderdiği teklif faturası olarak adlandırılır ve aynı zamanda ön fatura olarak da bilinir. Bu belge, Offer Form veya Teklif Formu yerine geçer. İthalatçı, proforma fatura üzerinde belirtilen şartları kabul ettiği takdirde teklif kesinleşmiş olur (<http://www.melihpolat.com.tr>).

Proforma fatura, hukuki veya ticari bir değeri olmayan bir belgedir ve mali yükümlülüğü taşımaz. İthalatçı, proforma faturayı onayladığında, sözleşme ve diğer ticari belgeler proforma faturaya uygun olarak düzenlenir. Bu belgeler, ticari işlemin ilerleyen aşamalarında kullanılır ve mali yükümlülükleri belirler (Sezer, 2020).

Özetle, ihracatçı tarafından gönderilen satış teklifi veya ön fatura, ihracatçının şartlarını bildirdiği bir belgedir. İthalatçı, bu şartları kabul ettiğinde teklif kesinleşir ve proforma fatura üzerindeki anlaşmalar uygulanır. Proforma fatura, ticari işlemin başlangıç aşamasında kullanılan bir belgedir ve sonraki aşamalarda sözleşme ve diğer belgelerin düzenlenmesini sağlar.

1.7.1.2. Ticari Fatura (Commercial Invoice)

Ticari fatura, satıcının alıcı adına düzenlediği ve satışın gerçekleştiğini gösteren bir belgedir. Bu belge, proforma faturaya, siparişe veya sözleşmeye dayanarak hazırlanır ve malın cinsi, miktarı, niteliği, birim fiyatı ve toplam satış bedeli gibi bilgileri içerir. Ticari fatura, uluslararası ticarete en temel belgelerden biri olarak kabul edilir ve malın teslimatı ve ödeme sürecinde kullanılır (Ağsakal, 2015).

Ticari fatura, satış işleminin tamamlandıktan sonra düzenlenen ve alıcıya gönderilen bir belgedir. İhracatçı tarafından hazırlanarak ithalatçının borç miktarını gösterir. Bu belge, satılan malın ödeme şartları, satış bedeli, teslim şartı, gönderim şekli, teslim ve ödeme yerleri gibi detayları içerir. Ticari fatura, satıcıdan alıcıya yönelik olarak düzenlenen bir belgedir. Ayrıca, ticari faturalar genellikle devletler tarafından, mal gümrüğe geldiğinde vergilerin tahsil edilmesi ve ithalatın kontrol edilmesi amacıyla kullanılır. Bu belge, ticari işlemin kayıtlarının tutulmasını sağlar ve resmi bir belge niteliği taşır (Babayığıt, 2010).

Uluslararası ticarete kullanılan bir belge olan ticari fatura, ihracatçı tarafından düzenlenir ve ihracat yapılan malların değerini gösterir. Bu belge, alıcının mal bedelini ödemek için bankasına başvurması ve gümrük işlemlerinde kullanılması amacıyla kullanılır. Ticari faturalar genellikle ihracatçı tarafından Türkçe ve İngilizce olmak üzere iki nüsha olarak hazırlanır. İhracatçının adı, adresi, alıcının adı ve adresi, malın türü, miktarı, birim fiyatı, toplam bedel, gönderim şekli, teslim ve ödeme şartları gibi bilgiler ticari faturada yer alır. Bu belge, uluslararası ticaretin kayıtlarının tutulması, gümrük işlemleri ve vergilendirme gibi amaçlarla önemli bir belgedir (Sezer, 2020).

Özetlemek gerekirse, ticari fatura satıcının alıcı adına düzenlediği ve satışın gerçekleştiğini gösteren bir belgedir. İhracatçı tarafından düzenlenerek alıcının borç miktarını gösterir. Bu belge, satılan malın detaylarını, ödeme şartlarını ve teslim yöntemini içerir. Uluslararası ticarete kullanılan ticari faturalar, mal bedelinin ödenmesi ve gümrük işlemleri için önemli bir role sahiptir.

1.7.1.3. Konsolosluk Faturası (Consular Invoice)

İthalat yapan bazı ülkelerin mevzuatında, konsolosluk faturasının gümrük girişlerinde aranması gerektiği bilgisi bulunmaktadır. Bu durumda, satıcı ihracat yapılacak ülkenin konsolosluğundan boş bir fatura formu almalı, bu formu doldurarak konsolosluga tasdik ettirmeli ve ardından ithalatçıya teslim etmelidir. Konsolosluk tarafından onaylanma işlemi genellikle imza veya mühür ile tamamlanır. Konsolosluk faturası, ithalatçının gümrük işlemlerinde kullanmak üzere orijinal olarak alınmalı ve gerektiğinde yetkililere sunulmalıdır. Bu belge, ithalatçının ülkesindeki gümrük mevzuatına uygun olarak, vergilendirme ve ithalat sürecinde doğru bilgilerin sağlanmasına yardımcı olur (Sezer, 2020).

Konsolosluk faturasının kullanılmasının temel sebebi, ithalat yapan ülkenin vergi kaçak riskini önlemektir. Bu belge, mal bedelini düşük gösterme girişimlerini engellemek ve doğru vergilendirmenin sağlanmasını amaçlar. Özellikle Lübnan, Fas, Ürdün, Mısır, İran, Suriye, Tunus, Cezayir gibi ülkelere ihracat yapılıyorsa, satış faturasının ilgili ülkenin konsolosluğu tarafından tasdiklenmesi gerekmektedir. Konsolosluk tarafından tasdiklenen fatura, ithalatçı ülkede gümrük işlemleri sırasında vergi ve diğer yasal gerekliliklerin doğru şekilde yerine getirilmesine yardımcı olur.

Bu sayede vergi kaçakçılığı riski azaltılmış olur ve ticari ilişkilerin şeffaflığı artırılır (Sezer, 2020).

İhracat yapılacak ülkenin dış ticaret rejiminde yer aldığı durumlarda, ihracatçı, ithalatçı ülkenin konsoloslüğundan temin edilen boş fatura formunu kullanarak ticari fatura olarak adlandırılan bir belge hazırlar. Konsolosluk faturasının amacı, malın menşeyini belirlemek ve cari fiyatlarla kontrolünü sağlamaktır. Ayrıca, dumping yapılmasını ve döviz kaçırılmasını engellemek için kullanılır (Yavuz, 2021).

Özetlemek gerekirse, bazı ülkelerde ithalat mevzuatında konsolosluk faturasının aranması gerekmektedir. İhracat yapılacak ülkenin konsoloslüğundan alınan boş fatura formu, satıcı tarafından doldurulup tasdik ettirilerek ithalatçıya teslim edilir. Konsolosluk faturasının amacı, vergi kaçak riskini önlemek ve malın menşeyini belirlemek olduğu gibi dumping yapılmasını ve döviz kaçırılmasını engellemektir.

1.7.1.4. Navlun Faturası (Freight Invoice)

Navlun faturası, deniz yoluyla gerçekleştirilen ticaret işlemlerinde taşıma ücretini gösteren bir belgedir. INCOTERMS kurallarına bağlı olarak, navlun faturasının ödeme sorumluluğu ihracatçı veya ithalatçıya ait olabilir. Bu belge, diğer ticari belgelerle birlikte alıcıya gönderilmelidir (Sezer, 2020).

Navlun faturası, taşımacılık şirketi tarafından düzenlenen ve konşimento ile birlikte sunulan bir belgedir. Bu belge, ihracatçı ve ithalatçı arasında navlun bedelinin ödendiğini kanıtlayan bir makbuz niteliği taşır. Navlun faturasında aşağıdaki bilgiler yer alır: Uluslararası taşımacılık şirketinin adı, gönderen firma bilgileri, alıcı (yurt dışı) firma bilgileri, gönderilen nakliye aracının modeli ve plakası, maliye bakanlığı onayı ve fatura numarası ile gönderme tarihi, malın miktarı, cinsi, brüt ve net ağırlığı, teslim ve ödeme şekilleri, navlun bedelinin tutarı ve konşimento ve diğer sevk belgelerinde Navlun ödenmiştir ibaresinin bulunması gerekmektedir (Ağsakal, 2015).

Bu bilgiler, navlun faturasının temel özelliklerini oluşturur. Navlun faturası, taşımacılık şirketinin adı, malın detayları, ödeme bilgileri ve konşimento gibi diğer sevk belgeleri üzerindeki bilgilerle birlikte sunulur.

1.7.2. Resmi Belgeler (Official Documents)

Bu belgelere genellikle serbest dolaşım belgeleri denir. Türkiye ile Avrupa Birliği arasında var olan Gümrük Birliği anlaşması sayesinde, ekonomik entegrasyonun bir parçası olarak sınırların belirlendiği ve üçüncü ülkelerle ticarete uygulanan gümrük vergileri, diğer vergiler ve fonlar konusunda bir düzenlemeye gidildiği bilinmektedir. Bu sayede, üçüncü ülkelerden gelen ürünler veya eşyalar, Gümrük Birliği sınırlarına ithal edildiğinde ilgili gümrük vergileri ve diğer ilgili masraflar tahsil edilir. Bu düzenleme, Türkiye ve Avrupa Birliği arasındaki ticaretin düzenli ve kontrollü bir şekilde gerçekleşmesini sağlamaktadır (<http://www.melihpolat.com.tr>).

Bu bölümde, dış ticarete kara, hava, deniz ve demiryoluyla yapılan sözleşmeler ve ticarete konu olan malların taşınmasında kullanılan belgeler incelenmektedir. Bu belgeler, A.TR, EUR.1, FORM A ve ATA karnesi olarak sıralanabilir. Bu belgeler, ticari işlemlerde gümrük süreçlerini kolaylaştırmak ve ticaretin akışını sağlamak amacıyla kullanılır. A.TR belgesi, Türkiye ile AB arasındaki ticarete tercihli ticaret düzenlemelerine uyum sağlamak için kullanılırken, EUR.1 belgesi ise Türkiye'nin AB ülkelerine yönelik ihracatında tercihli ticaret avantajı sağlar. FORM A belgesi, gelişmekte olan ülkelere yönelik ticarete gümrük vergilerinden muafiyet sağlamak için kullanılırken, ATA karnesi ise geçici ithalat ve ihracat işlemlerinde kullanılmaktadır. Bu belgeler, uluslararası ticarete gümrük işlemlerini kolaylaştırmak ve ticaretin engelsiz bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak için önemli bir rol oynamaktadır (<http://www.melihpolat.com.tr>).

1.7.2.1. A.TR (Movement Certificate A.TR)

Türkiye ile AB ülkeleri arasındaki sanayi ve ticaret ürünleri ticaretinde, dolaşım belgesi olarak adlandırılan A.TR. belgesi kullanılarak gümrük indirimleri ve benzeri tavizli rejimlerden yararlanılabilmektedir. İhracatçı, A.TR. belgesini ilgili ticaret odasından temin eder ve daha sonra gümrük idaresine onaylatır. Bu belgenin onay tarihinden itibaren 4 ay içinde, ithalatçı ülkedeki gümrük idaresine de onaylatılması gerekmektedir. İthalatçı, A.TR. belgesini kendi ülkesinin gümrük idaresine onaylatmazsa, gümrük indirimlerinden yararlanamaz ve ilgili işlem için

ödemesi gereken vergileri indirimsiz bir şekilde ödemek durumunda kalır. Ancak, ithalatçı, belgeyi daha sonra onaylatma şartıyla gümrük idaresine teminat vererek malları gümrükten çekebilir. Bu şekilde A.TR. belgesi, Türkiye ile AB ülkeleri arasındaki ticaretin akışını kolaylaştıran ve ticaretin avantajlı bir şekilde gerçekleşmesini sağlayan önemli bir belgedir (<http://www.melihpolat.com.tr>).

1.7.2.2. EUR.1 (Movement Certificate EUR.1)

EUR.1 belgesi, Avrupa Serbest Ticaret Birliği (EFTA) ülkeleri ve Türkiye arasındaki mal dolaşımının serbestleştirilmesi için kullanılan bir belgedir. İhracatçı tarafından düzenlenen ve sanayi ve ticaret odaları tarafından onaylanan bu belge, ihraç edilen malların %100 Türk menşeli olduğunu kanıtlar. EUR.1 belgesi, A.TR belgesi gibi AB ülkeleri ile tarım ürünleri dışında kalan sanayi ürünleri veya diğer EFTA ülkeleri ile yapılacak ticarete kullanılır. Belge, ihracatçının adı, unvanı, adresi, ithalatçının adı, unvanı, adresi, EUR-1 numarası ve serisi, ihracat ve varış ülkeleri, taşıma bilgileri, gözlemler ve gözlem onay tarihi gibi bilgileri içermektedir. Ayrıca, ticaret odası mührü ve yetkili imzası, malın tanımı ve özellikleri, fatura numarası ve malın ağırlık-hacim ölçüleri, çıkış gümrük idaresinin vizesi, vize tarihi, kaşe ve imza gibi detaylar da yer almaktadır. EUR.1 belgesi, ilgili gümrük idaresi tarafından onaylandıktan sonra, varış gümrük idaresine onaylatılmalıdır ve bu sayede gümrük vergisi indirimlerinden yararlanılabilir. Bu belge, Türkiye ve EFTA ülkeleri arasındaki ticaretin kolaylaşmasını ve avantajlı hale gelmesini sağlamaktadır (Ağsakal, 2015).

1.7.2.3. Form A (Generalised System of Preferences/Certificate of Origin)

Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi (GTS) çerçevesinde, vergi ayrıcalığı uygulayan ülkeler arasında yapılan ticarete, belirli mal veya hizmetlerin vergi avantajından faydalanmak için GTS belgesine sahip olmak gerekmektedir. Bu belge, mal veya hizmetin GTS kapsamında ülke menşeli olduğunu kanıtlar. Türkiye'ye vergi ayrıcalığı uygulayan ülkeler arasında ABD, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda, Japonya ve Rusya Federasyonu bulunmaktadır. Bu ülkelerle yapılan ticarete, GTS belgesiyle Türkiye menşeli olduğu kanıtlanan ürünler, vergi ayrıcalığından yararlanabilir. Bu sistem, ticaretin kolaylaşmasını ve ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin gelişmesini amaçlamaktadır (Ağsakal, 2015).

1.7.2.4. A.T.A. Karneleri (A.T.A. Carnet)

Admission Temporary Agreement (A.T.A. Sözleşmesi), 1961 yılında Brüksel İşbirliği Konseyi tarafından imzalanan bir anlaşmadır. Bu sözleşme, dış ticarete konu olan malların kesin satışı dışında, yurt dışında bakım, onarım, fuar ve sergilerde sergilenmek üzere geçici olarak çıkarılmasında ithalat veya ihracat üzerinden vergi alınmamasını sağlamaktadır. A.T.A. Sözleşmesi, uluslararası alanda kabul gören bir belgedir ve ticaretin kolaylaşmasını, fuarlar ve sergiler aracılığıyla ekonomik etkileşimi teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Bu sözleşme sayesinde, geçici olarak ihraç edilen malların gümrük işlemleri ve vergilendirme süreçleri basitleştirilmiştir (<http://www.melihpolat.com.tr>).

A.T.A. Karnelerini temin etmek için belge sahibinin veya vekilinin ilgili Ticaret ve Sanayi Odasına başvurması gerekmektedir. Başvuru için hazırlanacak dilekçede, malın cinsi, miktarı, değeri ve malın hangi amaçla ve hangi ülkelere götürüleceği gibi bilgilerin açıkça belirtilmesi önemlidir. Başvuruya ek olarak, belge sahibinin yetki belgesi, imza sirküleri, taahhütname, malın değerinin belli bir oranına karşılık gelen nakdi teminat veya banka teminat mektubu ve mal listesi gibi belgelerin de sunulması gerekmektedir. Mal listeleri, malın gideceği ülke için 6 nüsha, diğer ülkeler için ise 2'şer nüsha olarak düzenlenmelidir. Eğer karayoluyla taşıma yapılacaksa, transit geçilecek her ülke için ayrıca 2'şer nüsha mal listesi verilmelidir. Bu belgelerin eksiksiz ve doğru bir şekilde sunulması, A.T.A. Karnesi temin sürecinin başarılı bir şekilde tamamlanması için önemlidir (<http://www.melihpolat.com.tr>).

Dilekçe ve diğer belgelerle birlikte Ticaret ve Sanayi Odasına başvuran şirket, başvurusu kabul edildiğinde ilgili Oda tarafından Geçici Kabul İçin Gümrük Geçiş Karnesi düzenlenir ve verilir. Bu karnenin sahibi olan şirket, belgeyi kullanarak malını gümrükten çekebilir ve geçici olarak yurt dışına çıkarabilir. A.T.A. Karneleri, genellikle 1 yıl süreyle geçerlidir ve her ülkeye girişte ve çıkışta, o ülkenin ilgili gümrük idaresine ibraz edilip onaylatılması gerekmektedir. Bu süreçte, karnenin düzgün bir şekilde kullanılması ve ilgili gümrük idaresi tarafından onaylatılması önemlidir. Karnenin süresi dolmadan ve gerektiği şekilde kullanılması, geçici kabul ayrıcalıklarından yararlanmayı sağlar (<http://www.melihpolat.com.tr>).

1.7.3. Taşıma Belgeleri (Transport Documents)

Dış ticaret sürecinde kullanılan belgeler, taşıma yöntemine bağlı olarak çeşitlilik gösterir. Bu belgeler, deniz, kara, hava ve demiryoluyla gerçekleştirilen taşımacılığa özgü olarak düzenlenir ve farklı amaçlara hizmet eder.

Taşıma belgeleri, ihracatçının malın alındığı yerden ithalatçıya teslim edilmesini taahhüt ettiği bir taşıma sözleşmesidir. Bu belgeler, taşıtan ve taşıyıcı arasında düzenlenir ve malların teslim alındığını gösteren bir teslim makbuzu niteliği taşıırken aynı zamanda deniz konşimentosu gibi kıymetli bir evrak olarak da kabul edilir. Bir taşıma belgesinin geçerli ve bankalar tarafından kabul edilebilir olabilmesi, taraflar arasında hak ve yükümlülükler oluşturabilmesi için belli özelliklere sahip olması gerekmektedir. Taşımacı firma veya yetkili acenta tarafından imzalanmış olan bir taşıma belgesi, bu özellikleri içermelidir. Ayrıca yükleme ve sevkiyat tarihine ilişkin bilgileri içermesi gerekmektedir; bu bilgiler taşıma belgesinin geçerlilik süresi ve bankalar tarafından kabul edilip edilmeme durumu açısından önemlidir. Taşıma belgeleri genellikle konşimento adıyla anılan belgelerdir ve ihbar kaydını içermeli ve orijinal nüsha sayıları belirtilmelidir (<http://www.melihpolat.com.tr>).

1.7.3.1. Havayolu Konşimentosu (Airwaybill)

Havayolu şirketleri tarafından düzenlenen bir hava taşıma senedi, malların havayoluyla taşınması için teslim alındığını gösteren belgedir. Bu belge, taşıyıcı, gönderici ve alıcının kimlik bilgilerini, taşıma şartlarını, taşınan kargonun değerini, işgal ettiği hacmi ve ağırlığını belirler ve düzenler. Havayolu konşimentosu olarak da adlandırılan bu belge, kıymetli evrak niteliği taşımaz ve nama düzenlenir, yani ciro devredilemez. Ayrıca havayolu konşimentosu, mallar üzerinde tasarruf yetkisi sağlamaz (Ağsakal, 2015).

Hava yolu taşımacılığında kullanılan bu belge, yalnızca bir taşıma makbuzu olarak kullanılır ve kıymetli evrak niteliğinde değildir. Hava konşimentosu olarak adlandırılan bu belge, genellikle üç nüsha olarak düzenlenir; birinci nüsha havayolu taşıyıcı firmaya, ikinci nüsha alıcıya ve üçüncü nüsha ise gönderene aittir (Sezer, 2020).

1.7.3.2. Denizyolu Konşimentosu (Ocean Bill Of Lading-Marine B/L)

Denizyolu konşimentosu, uluslararası bir taşıma şirketi tarafından düzenlenen bir belgedir ve malın yükletenin talebi üzerine taşınacağını ve varış yerinde alıcısına teslim edileceğini taahhüt eder (Ağsakal, 2015). Bu belge, malın yükleme limanından boşaltma limanına kadar olan taşıma sürecini kaydeder. Diğer konşimentoların aksine, denizyolu konşimentosu özellikle malın mülkiyetini temsil eder. Bu belge, malın güvenli ve doğru şekilde taşındığını, gerekli belgelerin düzenlendiğini ve malın alıcısına ulaştığını kanıtlamak için önemlidir. Ayrıca, konşimento, alıcının malı talep etme ve malın taşınmasını izleme hakkını da sağlar (Yavuz, 2021).

1.7.3.3. Demiryolu Hamule Senedi (Railway Consignment Note)

1970 tarihli Uluslararası Demiryolu Taşımacılığı Anlaşması olan CIM'e (Convention Internationale concernant le Transport des Marchandises par Chemin de Fer) göre düzenlenen demiryolu konşimentosu, malların demiryoluyla taşınacağını gösteren ve gönderen ile taşıyıcı demiryolu idaresi arasında yapılan taşıma sözleşmesini ifade eder. Bu anlaşma Türkiye dahil olmak üzere uluslararası demiryolu taşımacılığıyla ilgili kuralları düzenlemektedir (<http://www.melihpolat.com.tr>).

Demiryolu konşimentosu, demiryolu idaresi tarafından düzenlenen ve gönderene verilen bir belgedir. Havayolu konşimentosu gibi devredilemez, yani ciro edilemez. Bununla birlikte, belge taşınan malın mülkiyet hakkını teslim eder. Bu belge, malların güvenli ve doğru şekilde taşındığını kanıtlamak, taşıma sürecinin izlenebilirliğini sağlamak ve taşıma sözleşmesinde belirtilen koşullara uyulduğunu göstermek için önemlidir (Ağsakal ve BaralL, 2016).

Demiryolu konşimentosu aynı zamanda demiryolu hamule senedi olarak da bilinir. Bu belge, uluslararası anlaşmalar gereği demiryoluyla taşınacak mallar için düzenlenir. Bu belge, tam dolu vagonlar için kullanılabilirliği gibi, vagonu tam doldurmayan mallar için de geçerlidir. Bu durumda, söz konusu mallar bir taşıma komisyoncusuna teslim edilir ve komisyoncu vagonu doldurduktan sonra demiryolu konşimentosu düzenlenir (Yavuz, 2021).

1.7.3.4. Karayolu Taşıma Belgesi (Road Waybill/CMR Consignment Note)

Karayolu taşıma belgesi, kamyon veya tır ile uluslararası taşımacılıkta kullanılan bir belgedir ve Ticari Mallar Güzergah Anlaşması CMR (Convention Merchandises Routier) kapsamında düzenlenir. Bu anlaşma, mal taşınması sırasında hasar, kayıp, zarar, ziyan ve gecikmelerle ilgili olarak gönderen, taşıyan ve alıcı arasında sorumluluk ve yükümlülükleri belirleyen bir sözleşmedir, üye ülkeler arasında geçerlidir (<http://www.melihpolat.com.tr>).

Karayolu taşıma belgesi, malın marka ve numaralarıyla birlikte ambalajlı ve iyi durumda olduğunu gösteren bir makbuz niteliğinde olup, taşımanın gönderenin talimatına uygun olarak varış yerine taşınacağını gösteren bir taşıma sözleşmesi olarak öne çıkar. Ancak, bu belgenin ciro edilemez olması ve kıymetli evrak niteliği taşınamaması önemlidir. Bununla birlikte, CMR Sözleşmesine taraf olan ülkeler arasında malı temsil eden ve kıymetli evrak niteliği taşıyan CMR Sözleşmeleri düzenlenebilir (<http://www.melihpolat.com.tr>).

1.7.3.5. Nakliyecî Makbuzu (Forwarder's Receipt)

Nakliyecî Makbuzu, demiryolu ve karayolu taşımacılığında kullanılan bir belgedir. Bu belge, nakliye firmaları tarafından kendi adlarına ve başkaları hesabına mal taşıyan taşıma komisyoncuları tarafından düzenlenir ve belirli bir ücret karşılığında kullanılır (Ağsakal, 2015).

Taşıma komisyoncuları, uluslararası taşıma şirketi veya acentesi olmadıkları için konşimento veya taşıma senedi düzenleyemezler ve uluslararası taşıma şirketi adına hareket edemezler. Bununla birlikte, ihracatçılardan topladıkları malları uluslararası taşıma firmasına taşımak amacıyla faaliyet gösterirler. Bu durumda, kendi adlarına düzenlenmiş bir taşıma senedi almak üzere taşıma şirketinden belge talep ederler. İhracatçılara ise malları sevk etmek üzere teslim aldıklarını gösteren kendi makbuzlarını verirler ve bu makbuzlara Nakliyecî Makbuzu adı verilir (<http://www.melihpolat.com.tr>).

Nakliyecî Makbuzu, malın mülkiyetini temsil etmez ve dolayısıyla ciro edilemez. Bu nedenle kıymetli evrak niteliğinde değildir. Sadece malların

taşımasıyla ilgili bilgileri ve taşıma komisyoncusunun yükümlülüklerini gösterirler. Bu belgeler, taşıma sürecinin izlenmesi ve taraflar arasında belirli bir sorumluluk düzenlemesi sağlamak amacıyla kullanılır (<http://www.melihpolat.com.tr>).

1.7.3.6. Paket Postası Makbuzu (Parcel Post Receipt)

Paket Postası Makbuzu, ithalatçıya posta yoluyla gönderilecek olan malın bulunduğu kolinin doğrudan ithalatçıya veya ithalatçının bankasına sevk edilmek üzere Posta İdaresine verilmesi karşılığında alınan bir makbuzdur. Bu makbuz, Posta İdaresi tarafından verilir. Posta İdaresi, malları doğrudan ithalatçıya göndermekle birlikte, malların banka aracılığıyla gönderilmesi durumunda da kontrol sağlamak amacıyla ihracatçının bankası adına da gönderebilir. Banka aracılığıyla gönderim yapılacaksa, malların ithalatçıya devredilmesi için banka tarafından posta idaresine yazılan bir teslim emri kullanılır (<http://www.melihpolat.com.tr>).

Paket Postası Makbuzu, gönderilen malın posta yoluyla taşınmasını ve teslim edilmesini belgelemek amacıyla kullanılır. Bu belge, ithalatçının malın gönderilmesini ve teslim alınmasını takip etmesini sağlar. Paket Postası Makbuzu, malın mülkiyetini temsil etmeyen ve ciro edilemeyen bir makbuz türüdür. Bu belge sadece taşımanın gerçekleştiğini ve teslimatın yapıldığını gösteren bir belgedir (<http://www.melihpolat.com.tr>).

1.7.3.7. Tır Karnesi (Tır Carnet)

Tır Karnesi, uluslararası taşımacılık yapan firmalara satılan ve Uluslararası Nakliyeciler Derneği tarafından düzenlenen bir ihracat belgesidir. Bu belge, ticari amaçlı olarak kullanılan bir taşıma belgesidir. Tır karneleri genellikle 4, 14 veya 20 sayfalık voletler halinde satılırlar. Voletler, belgenin sayfa bölümlerini ifade eder. İhracata konu olan malın hedef ülke ve taşıma güzergahına bağlı olarak, uygun sayıda ve nitelikte Tır Karnesi kullanılması gerekmektedir. Bu belgeler, taşınacak malın niteliğini, miktarını, alıcı ve gönderici bilgilerini, taşıma tarihini ve güzergâhı gibi bilgileri içerir. Tır Karnesi, ihracatçı firmaların uluslararası taşımacılık sürecini düzenlemek ve malın gümrük kontrolleri ve taşıma işlemleri sırasında gereken belgeleri sağlamak amacıyla kullanılır. Malın gümrüklerden geçişini ve taşıma sürecini belgelemek için önemli bir araçtır. Ancak, tır karnesi malın mülkiyetini temsil

etmez ve ciro edilemez. Sadece taşıma sürecinin takibini sağlamak amacıyla kullanılan bir belgedir (Atıyah, 2017).

1.7.4. Sigorta Belgeleri (Insurance Documents)

İthalat ve ihracat anlaşmasının ardından, malların güvenli bir şekilde taşınması için sigorta yaptırmak önemlidir. Taraflar, malvarlıklarını sigortalatmak isteyeceklerdir. Sigorta yaptıran taraf, malın değeri üzerinden belirlenen sigorta primini ödeyecektir. Herhangi bir hasar durumunda, sigorta şirketi sigorta yaptıran tarafa tazminat ödeyecektir. İhracat edilecek malların ithalatçıya sevk edilirken taşınması sırasında oluşabilecek risklere karşı sigortalanması gerekmektedir. Eğer ihracatçı tarafından mallar sigortalanmazsa, bu malların ithalatçıya taşınması mümkün olmayacak ve banka ve gümrük işlemleri gerçekleştirilemeyecektir. Malların alım-satım sözleşmesinde belirtilen teslim şekline bağlı olarak, sigorta bedeli ihracatçı, ithalatçı veya her iki taraf tarafından karşılanacaktır (<http://www.melihpolat.com.tr>).

Sigortayı yapan sigorta şirketi, sigorta belgeleri veya sigorta komisyoncusu tarafından düzenlenir ve ihracatçıya veya ithalatçıya verilir. Bu belgeler, ticari işlemlerde güvenlik sağlamak, riskleri yönetmek ve sigorta koruması sağlamak amacıyla kullanılır (<http://www.melihpolat.com.tr>).

Bu belgeler poliçe ve sigorta sertifikası olmak üzere iki ana çeşide ayrılabilir.

1.7.4.1. Sigorta Poliçesi (Insurance Policy): Sigorta poliçesi, malların nakil aracına yüklendikten sonra sigorta şirketine iletilen bilgilerin temel alınarak düzenlenen bir belgedir. Bu belge, taşıma sürecinde sigortalının korunmasını sağlar ve taşımacılıkta güvenlik ve sigorta korumasının temelini oluşturur. Bu poliçe, kati sigorta poliçesi olarak adlandırılır. Sigortalının malını belirli bir süre ve belirli koşullar altında koruma altına alan detayları içerir. Sigorta şirketi ile sigortalı arasında yapılan sözleşmenin yazılı kanıtıdır. Hasar durumunda sigorta şirketinin tazminat ödemesi gerektiğini belirtir (Atıyah, 2017).

1.7.4.2. Sigorta Sertifikası (Insurance Certificate): Sigorta poliçesi, genellikle birden fazla yüklemesi olan ihracatçılar veya ithalatçılar tarafından hazırlanan bir belgedir. Bu belge, taşıma sürecindeki tüm yüklemeleri kapsar ve daha

kapsamlı bir sigorta sağlar. Sigorta poliçesi, taşıma komisyoncusu veya sigorta şirketi ile ihracatçı/ihtalatçı arasında düzenlenir ve taşıma sürecinde herhangi bir hasar veya kayıp durumunda tazminat taleplerini yönetir (Ağsakal, 2015).

1.7.5. Finansman Belgeleri (Financial Documents)

Finansman belgeleri, ticareti yapılan malların satış öncesi veya sonrasında güvenlik ve ödeme sağlamak amacıyla düzenlenen finansal belgelerdir. Bu belgeler, genellikle poliçe ve bono şeklinde iki ana başlık altında incelenir.

1.7.5.1. Poliçe (Draft Bill of Exchange): Poliçe, belirli bir ücretin ödenmesi için alacaklı tarafından düzenlenen bir belgedir. Bu belge, kıymetli evrak niteliğindedir ve dış ticarete ticareti yapılan malın ödemesiyle ilgili olarak satıcı tarafından alıcıya gönderilir. Poliçe düzenlenirken belirli şartlara uygun olması gerekmektedir. Bu şartlar şunlardır (Sezer, 2020);

- Poliçenin düzenlendiği dilde poliçe kelimesinin bulunması,
- Kayıtsız şartsız ödeme ibaresinin yer alması,
- Muhatabın adı, adresi ve ticaret ünvanının belirtilmesi,
- Ödeme vadesinin belirlenmesi,
- Kime ödeneceğinin belirtilmesi,
- Ödemenin yapılacağı yerin belirtilmesi,
- Poliçenin düzenlendiği yer ve tarihin belirtilmesi,
- Poliçeyi düzenleyen kişinin imzasının bulunması.

Poliçe birden fazla nüsha olarak düzenlenmelidir. Birden fazla nüsha, poliçenin güvenliğini ve bütünlüğünü korurken, kaybolma, yırtılma gibi risklerle karşılaşma ihtimalini azaltır. Her bir tarafın kendi kopyasını elinde bulundurması, poliçenin geçerliliğini ve taahhütleri kanıtlayıcı niteliğini sürdürmesini sağlar (Sezer, 2020).

1.7.5.2. Bono (Promissory Note): Bono, bir ödeme taahhüdünü içeren emre yazılı senettir. Bono metni içerisinde bono kelimesinin yer alması gerekmektedir. bono bir ödeme taahhüdünü içeren bir finansal belgedir. Ödeme vaadi, ödeme yerini, ödenecek kişiyi, düzenlendiği gün ve yerini, düzenleyenin imzasını içeren bu belge, ticari işlemlerde borçlu ve alacaklı arasındaki finansal taahhütleri belgelemek için

kullanılır. Bonolar, genellikle ithalatçı veya ihracatçı lehine ödeme taahhüdünde bulunur (Ağsakal, 2015).

1.8. Dış Ticaretin Finansmanının Özellikleri

İç ticaret ve dış ticaret, finansman açısından benzer ilkeleri paylaşırsa da, dış ticaretin finansmanı ile ilgili bazı özellikler ve riskler iç ticaretten farklılık gösterir. Dış ticaretin finansmanı, çeşitli faktörlerden kaynaklanan yeni riskleri beraberinde getirir. Dış ticaretin finansmanındaki riskler, öncelikle değişik para birimlerinin kullanılmasıyla ortaya çıkar. Sınır ötesi ticarete, alıcı ve satıcılar farklı para birimlerini kullanabilirler. Bu durumda, döviz kurlarındaki dalgalanmalar, ticari işlemlerin maliyetini ve riskini etkileyebilir. Ayrıca, ülkeler arasındaki yasal düzenlemelerin ve ekonomik politikaların farklılığı da riskleri artırır. Her ülkenin kendi iç ticaretine ilişkin yasal mevzuatı ve ekonomik politikaları bulunur ve bu da dış ticaretin finansmanını etkiler. Dış ticaretin finansmanında, uluslararası düzenlemeler, yeknesak teamüller ve kaideler genellikle uygulanır. Bu düzenlemeler, farklı ülkeler arasındaki finansal işlemlerin daha tutarlı ve anlaşılır olmasını sağlar. Bu şekilde, tekdüzelik sağlanır ve uyuşmazlıkların çözülmesi kolaylaşır (Atıyah, 2017).

Dış ticarete kullanılan belgeler ve kavramlar da iç ticaretten farklılık gösterebilir. İç ticarete ihtiyaç duyulmayan belgeler, dış ticarete daha yaygın bir şekilde kullanılır. Bu belgeler arasında ithalat ve ihracat faturaları, navlun senetleri, sigorta poliçeleri, konşimento ve gümrük beyannameleri gibi belgeler yer alır. Bu belgeler, ticaretin finansmanı sürecinde önemli bir rol oynar. Sonuç olarak, dış ticaretin finansmanı ile ilgili bazı özellikler ve riskler iç ticaretten farklılık gösterir. Değişik para birimleri, sınır ötesi ticaret, ülkeler arasındaki yasal düzenlemeler ve belge kullanımı gibi faktörler, dış ticaretin finansmanını daha karmaşık hale getirir ve uluslararası düzenlemelerin önemini ortaya çıkarır (Atıyah, 2017).

1.8.1. Dış Ticaretin Finansmanında Riskler

Risk, gerçekleşmesi muhtemel ve zor duruma düşürebilecek olayları ifade eder. İç ticarete, problemlerin hızlı bir şekilde çözülebilmesi için çaba sarf edilir. Ancak dış ticarete, taraflar milli hukuk ve uluslararası hukuk yaptırımları altında riskler üstlenirler. Ticaret hayatında, bu risklerin etkisini azaltmak için çeşitli önlemler

alınabilir. Dış ticaretteki risklerin azaltılması için önceden yapılan analizler ve değerlendirmeler önemlidir. Risklerin belirlenmesi ve yönetimi için risk analizi yapılır ve risklerin olası etkileri önceden değerlendirilir. Böylece, olası sorunlarla karşılaşma durumunda hızlı ve etkili çözümler bulunabilir. Ayrıca, dış ticarete sözleşmelerin detaylı ve dikkatli bir şekilde hazırlanması da riskleri azaltabilir. Taraflar arasında yapılacak anlaşmaların, tarafları koruyacak hükümleri içermesi önemlidir. Ticaretin her aşamasında belgelerin doğru ve eksiksiz şekilde düzenlenmesi de riskleri azaltıcı bir faktördür (<https://www.ihracat.co>).

Dış ticarete risklerin azaltılması için uluslararası standartlara uyum da önem taşır. Uluslararası düzenlemeler ve standartlar, ticarete tutarlılık ve güvenilirlik sağlar. Bu nedenle, taraflar arasında uygun bir şekilde uluslararası standartlara uyum sağlanması, risklerin minimize edilmesine yardımcı olur. Dış ticarete risklerin azaltılması için önceden yapılan analizler, detaylı sözleşmelerin hazırlanması, belgelerin doğru düzenlenmesi ve uluslararası standartlara uyum önemlidir. Bu adımlar, dış ticaretin akışı içerisinde risklerin etkisini minimize etmeye yardımcı olur (Atıyah, 2017).

1.8.2. İhracatın Finansmanı

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte, dış ticaretin finansmanı önemli bir konu haline gelmiştir. Dış ticaretin finansmanı, ihracat ve ithalat faaliyetlerinin finansmanını içerir. Bir ülke, dış ticaret hacmini artırmak için ihracat ve ithalat rakamlarını geliştirmek zorundadır. Bu bağlamda, ülkeler, yerel işletmelerin ihracatını destekleyerek ihracat rakamlarını artırmayı ve ithalat ihtiyaçlarını karşılamak için dışarıdan gelen ürünler için finansman sağlamayı hedefler. Dış ticaretin finansmanı sadece bir ülkenin kendi firmalarını desteklemesiyle sınırlı olmamalıdır. Ayrıca dış alıcıların alım gücünü ve ülke firmalarına olan güveni artırarak, yerli mal alımını teşvik etmek veya karşı tarafın üretim gücünü ve ülke firmalarına olan güvenini artırarak ülkeye mal satışını teşvik etmek de dış ticaret finansmanının ilgilendiği konulardır (<https://www.ihracat.co>).

Dış ticaret finansmanı çeşitli araçlarla sağlanabilir. Bunlar arasında ihracat ve ithalat kredileri, uluslararası ticaret finansmanı kurumlarından (bankalar, kalkınma

bankaları, ihracat kredi kuruluşları vb.) alınan finansman, ihracat faktoringi, dış ticaret sigortası, akreditifler ve teminat mektupları gibi finansal enstrümanlar bulunur. Bu araçlar, dış ticaretin finansmanında taraflar arasındaki güveni artırır, riskleri azaltır ve ticareti kolaylaştırır. Dış ticaretin finansmanı, ülkelerin ihracat ve ithalat faaliyetlerini desteklemek için çeşitli finansman şekillerini kullanmasını gerektirir. Bu, sadece yerel firmaları desteklemekle sınırlı olmayıp, aynı zamanda dış alıcıların alım gücünü artırarak yerli mal alımını teşvik etmeyi veya üretim gücüne ve güvenine dayanarak ülkeye mal satışını teşvik etmeyi de içerir. Dış ticaret finansmanı, ticaretin büyümesine katkıda bulunur ve ekonomik kalkınmayı destekler (<https://www.ihracat.co>).

1.8.3. İthalatın Finansmanı

Dış ticaret, bir ülke için faydalı olan ihracatın önemi açıktır. Ancak her ülke, tüm mal ve hizmetleri üretebilecek kapasiteye sahip değildir. Bu nedenle, ihracatın yanı sıra ithalata da ihtiyaç duyulur. Bazı durumlarda, ihracat yapılabilmesi için ithalatın da gerçekleştirilmesi gerekebilir. Bu nedenle, ithalatın ve ithalat rakamlarının artırılması için ithalatçı firmalara özel krediler sunulmaktadır (Atıyah, 2017).

Dış ticarete kur riski önemli bir faktördür ve ihracatçılar ile ithalatçılar arasında farklı sonuçlara neden olabilir. Örneğin, dalgalı kur rejiminde, yerel para biriminin dolar karşısında aşırı değer kazanması ve dolar kurunun düşük seyretmesi, döviz borcu olan ithalatçı firmaların döviz borcundan kurtulması için bir avantaj sağlar. Bu durumda, ithalatçı firmaları döviz borcundan korumak ve döviz kurundaki artışın olumsuz etkilerinden korumak amacıyla bu tür krediler ithalatçılara sağlanır. İthalatçılara yönelik krediler, kur dalgalanmalarının olumsuz etkilerini azaltmayı hedefler. Bu krediler, ithalatçı firmaların döviz kurlarındaki değişimlerden kaynaklanan riskleri yönetmelerine yardımcı olabilir. Özellikle yüksek kur riski olan dönemlerde, ithalatçı firmaların finansal açıdan daha güvende olmalarını sağlamak amacıyla bu tür krediler kullanılabilir. Sonuç olarak, dış ticarete ihracatın yanı sıra ithalata da ihtiyaç vardır. İthalatçı firmalara yönelik krediler, ithalatın ve ithalat rakamlarının artırılmasını teşvik etmektedir. Kur riski ise ihracatçı ve ithalatçılar arasında farklı durumlar yaratabilir. İthalatçılara sağlanan krediler, döviz kurlarındaki

dalgalanmalardan kaynaklanan riskleri yönetmelerine yardımcı olur ve finansal güvenliklerini artırır (<https://www.ihracat.co>).



İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Bu bölümde, öncelikle Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın gelişimi anlatılmış ve ardından özellikle dış ticaret işlemleri için önemli olan standartlar ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards) IAS

1929 yılında ABD'deki borsa çökmesi, dünya çapında etkileri olan Büyük Buhran'ı tetikledi ve bu olay, muhasebe mesleği üzerindeki baskıyı artırdı. Borsa fiyatlarının şişirilmesi sonucunda çökme yaşandı ve yatırımcıların güvenini yeniden kazanmak için çeşitli önlemler alındı. 1933 yılında Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 yılında Menkul Kıymetler Borsası Kanunu'nun hazırlandığı belirtilmiştir. Bu yasalar, hisse senetleri ve bonoların ilk arzı için muhasebe ve açıklama gerekliliklerini belirlemekteydi. Ayrıca, 1938 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü AIA (American Institute of Accountants) tarafından Muhasebe Prosedürleri Komitesi (CAP) kuruldu ve bu komite tarafından yayımlanan 51 adet Muhasebe Araştırmaları Bülteni (ARB), ilk muhasebe standartları olarak kabul edilmektedir (Yılmaz, 2020).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) IASC, 1973 yılında Londra'da ülkelerin muhasebe meslek örgütleri tarafından kurulmuştur. Muhasebe mesleğinin kamu yararına güçlendirilmesini amaçlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ise 1977 yılında Almanya'da kuruldu. IASC ile IFAC arasında 1982 yılında yapılan anlaşma ile IASC resmi olarak uluslararası muhasebe standartları çıkarma ve yayımlama yetkisine sahip tek kuruluş oldu. Ancak, IASC'nin belirlediği standartlara uyum konusunda yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların kendi ülkelerinde muhasebe standartları oluşturma yetkisine sahip olması eleştirilere yol açmıştır. Bu eleştiriler doğrultusunda, IASC 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (International Accounting Standards Board) IASB görevlerini devretmiştir (Yılmaz, 2020).

Muhasebe standartlarının oluşturulması süreci, özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. 2001 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board) IASB, uluslararası muhasebe standartlarını belirleme ve yayımlama görevini üstlenmiştir (Kökeş, 2014).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) görevleri aşağıdaki gibidir (Kökeş, 2014);

- a) IASB, dünya genelinde kabul gören muhasebe standartlarını oluşturmak için çalışır. Bu standartlar, finansal raporlamada şeffaflığı ve karşılaştırılabilirliği artırmayı amaçlar.
- b) IASB, ulusal muhasebe standartlarını ve uygulamalarını uluslararası standartlarla uyumlu hale getirmek için çaba sarf eder. Böylece, farklı ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarında uyum sağlanır.
- c) Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirme IASB, yeni muhasebe standartlarını veya değişiklikleri halka açık bir şekilde tartışmaya sunmak için taslakları yayımlar. Bu süreçte, ilgili tarafların geri bildirimlerini toplar ve standartları geliştirmek için bu geri bildirimleri dikkate alır.
- d) IASB, Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından hazırlanan muhasebe standartlarıyla ilgili yorumları inceler ve onaylar. Bu yorumlar, belirsizlikleri gidermek ve standartların uygulanmasını kolaylaştırmak için önemlidir.
- e) IASB, yeni bir muhasebe standardı oluştururken, ilgili ülkelerin mevcut ulusal standartlarını ve uygulamalarını gözden geçirir. Bu sayede, uluslararası standartlarla uyumlu bir yaklaşım benimsenir.
- f) IASB, belirli projelerde uzmanlardan oluşan komiteler kurarak farklı bakış açılarını ve uzmanlık alanlarını temsil etmeyi amaçlar. Bu komiteler, standartların geliştirilmesinde ve uygulanmasında önemli bir rol oynar.
- g) IASB, Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışarak öncelikli konuları ve büyük projeleri belirler. Bu danışma süreci, ilgili tarafların görüşlerini ve ihtiyaçlarını dikkate alarak karar verme sürecine katkıda bulunur.
- h) IASB, yeni bir muhasebe standardı oluşturmadan önce, standartların uygulanabilirliğini ve etkilerini değerlendirmek için saha analizi (field test)

yapabilir. Bu analizler, standartların farklı ekonomik ve işletme ortamlarında nasıl işlediğini anlamak için önemlidir.

2002 yılında yapılan bir deklarasyonla, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin sermaye piyasası araçları menkul kıymet borsalarında işlem gören firmaların 2005 yılı ocak ayından itibaren finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) kapsamında düzenlemeleri gerektiği belirtilmiştir. Bu deklarasyonla, Avrupa Birliği üye ülkeleri uluslararası muhasebe standartlarını benimseyerek finansal tablo raporlama standartlarını birleştirmeyi hedeflemiştir. Bu adım, finansal bilgi sağlama ve karşılaştırılabilirlik konusunda uluslararası standartlara uyum sağlama amacı taşımaktadır (Yılmaz, 2020).

2.1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı

Muhasebe, işletme sahipleri, yönetim ve diğer ilgililerin işletmelerde gerçekleşen işlemlerin düzenli bir şekilde kaydedilmesi ve sonuçlarının takip edilmesi ihtiyacını karşılamak amacıyla ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın karşılanabilmesi için çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Muhasebe birimi, işletmenin mali durumunu izleyen ve ilgililere yansıtan en önemli birimlerden biri haline gelmiştir. Sektör veya ekonomide faaliyet gösteren işletmelerin mali durumlarını gösteren mali tabloların karşılaştırılabilir bilgileri içermesi amacıyla temel muhasebe işlemlerinde standartlaşmaya gidilmiştir. Bu sayede, işletmeler arasında muhasebe verilerinin daha tutarlı, anlaşılır ve karşılaştırılabilir olması sağlanmaktadır. Standartlaşma, işletmelerin finansal durumlarını objektif bir şekilde değerlendirebilmek ve kararlarını daha doğru bir şekilde alabilmek için önemli bir araçtır (Koç, 2021).

Muhasebe standartları, muhasebenin araçları olarak kullanılır. Farklı kişi ve gruplar, işletmelerin finansal bilgilerinden farklı amaçlarla yararlanır. Finansal tablolar, muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığında, tabloların kabul edilme ve dikkate alınma oranı artar. Muhasebe standartları, finansal tabloların güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla önemli bir role sahiptir. Finansal tabloların kamuya açıklanması durumunda yapılan denetimlerde, muhasebe standartlarının uygulanması ve şeffaflığın sağlanması önemli hale gelir (Kökeş, 2014).

Muhasebe sisteminin sağladığı bilgilerin muhasebe bilgi kullanıcıları için işlevini yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetleriyle ilgili doğru bilgiler sağlayabilmesi için belirli muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Bu standartlar, benzer olayları benzer şekilde ifade etmeyi, üretilen bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Muhasebe uygulamalarının temel alınan genel kabul görmüş muhasebe kavramları ve ilkeleri doğrultusunda belirlenen muhasebe standartları, muhasebe işlemlerine yönlendirici kurallar olarak kullanılır ve finansal tabloların düzenli bir şekilde hazırlanmasına yardımcı olur (Önal ve Demirci, 2015).

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması, işletmeler açısından büyük bir öneme sahiptir ve aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Kökeş, 2014).

- a) Muhasebe standartlarının uygulanması, işletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler arasında aynı bazda karşılaştırma yapmalarına yardımcı olur. Muhasebe standartları, işletmelerin mali tablolarını benzer bir yapıya kavuşturarak geçmiş dönemlerle karşılaştırma yapılabilirlik sağlar. Bu sayede işletmeler, finansal sonuçları doğru bir şekilde analiz ederek işletme için kritik kararlar alabilir.
- b) Muhasebe standartlarının doğru bir şekilde uygulanması, işletmelerin finansal performansının doğru bir şekilde analiz edilmesini sağlar. Bu analizler, işletmelerin gelecekteki planlarını gerçekçi bir şekilde oluşturmalarına ve isabetli hedefler belirlemelerine yardımcı olur.
- c) Muhasebe standartlarının uygulanması, işletme yönetimine dönemler arasında analiz kolaylığı sağlar. Standartlara uygun olarak hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin performansını diğer benzer sektördeki firmaların finansal performansıyla karşılaştırmalarına olanak tanır. Bu sayede yönetim, işletmenin pozisyonunu daha iyi anlayabilir ve rekabetçiliklerini değerlendirebilir. Standartlar, sağlıklı bir karşılaştırma yapılmasını ve objektif bir şekilde verilerin yorumlanmasını sağlar. Bu da işletmelerin stratejik kararlar alırken daha doğru bilgilere dayanmalarını ve rekabet avantajı elde etmelerini destekler.

d) Muhasebe standartlarının uygulanması, işletmelerin denetimlerini kolaylaştırır. Standartlara uygun olarak hazırlanan mali tablolar, dış denetim süreçlerinde daha şeffaf ve anlaşılır olur. Bu da işletmelerin finansal raporlarının güvenilirliğini artırır ve denetim süreçlerinin daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlar.

Genel olarak, muhasebe standartlarının doğru bir şekilde uygulanması, işletmelerin finansal performansını izlemelerine, analiz etmelerine, karşılaştırmalar yapmalarına ve denetim süreçlerini kolaylaştırmalarına yardımcı olur. Bu da işletmelerin daha sağlıklı ve sürdürülebilir bir şekilde faaliyet göstermelerine katkı sağlar.

2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) IASC

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 29 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nin muhasebe örgütlerinin anlaşmasıyla kurulmuştur. Merkezi Londra'da bulunan bağımsız bir organizasyon olan IASC, dünya genelinde 140'tan fazla muhasebe kuruluşunu temsil eden ve 2 milyondan fazla muhasebeciyi bünyesinde barındıran bir üyelik ağına sahiptir. Günümüzde, 122 ülke, Çin ve Japonya dahil olmak üzere, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) kabul etmiştir ve 2015 yılına kadar 150 ülkenin standartları kabul etmesi ve kullanması hedeflenmektedir (Yolcu, 2010).

IASC Yönetim Kurulu, muhasebe ilkeleriyle ilgili kararları alır ve bunları Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) olarak duyurur. Karar alma sürecinde, ilgili komite, Yönetim Kurulu'na lehte ve aleyhte görüşler sunmak üzere bir taslak ve öneri hazırlar. Yönetim Kurulu, kamuoyuna sunulan taslağı tartıştıktan sonra, gelen yorumları gözden geçirerek standartın nihai halini belirler. Bir standartın kabul edilmesi için Yönetim Kurulu'nun üçte iki çoğunluğunun onayı gerekmektedir (Büyüktopçu, 2009).

IASC'ın amacı, genel amaçlı finansal tablolarda açık, net ve karşılaştırılabilir bilgi sağlayan, kamuya yararlılık ilkesine dayanan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir

ve uygulanabilir uluslararası muhasebe standartlarını geliştirmektedir. IASC, ulusal muhasebe standartlarını oluşturan kuruluşlarla işbirliği yaparak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmayı hedeflemiştir (Uluişik, 2019).

IASC'ın temel özelliği, dünya genelindeki ulusal muhasebe standart koyucularını muhasebe standartlarını uyumlaştırmaya ve geliştirmeye teşvik etmesidir. IASC'ın tüzüğünde belirtilen hedeflerine göre, toplumun çıkarlarını ön planda tutan finansal tablo sunumunu sağlayacak muhasebe standartları oluşturmak, yayınlamak ve dünya çapında kabul gören ve takip edilen muhasebe standartlarının tanınırlığını artırmak amaçlanmaktadır. Ayrıca, IASC, düzenlemelerin uyumunu ve gelişimini sağlamak, muhasebe standartlarını ve muhasebe tablolarının sunumuyla ilgili prosedürler oluşturmak genel amacını taşımaktadır (Güdelci, 2019).

2.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu IASB (International Accounting Standards Board)

4 Mayıs 2000 tarihinde Edinburg'da yapılan Genel Kurul toplantısında, International Accounting Standards Committee (IASC) tüzüğü değiştirilerek International Accounting Standards Board (IASB) kurulmuştur. Bu önemli toplantıya, International Federation of Accountants (IFAC) da katılım sağlamıştır. Genel Kurul, IASC'yi bir üst kurul olarak kabul ederek IASB'yi oluşturmuştur. IASB, uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi, yayımlanması ve International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) tarafından yapılan yorumların onaylanması gibi görevleri üstlenmiştir. Böylelikle IASC'nin yerini alan bir kuruluş olarak faaliyetlerine başlamıştır (Uluişik, 2019).

IASC, 1973-2000 yılları arasında yayımlanan standartları International Accounting Standards (IAS) olarak adlandırmıştır. Ancak, 2001 yılından itibaren IASC'nin yerini alan IASB, önceki yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını aynı adla kabul etmiş ve bu standartlar üzerinde uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarına başlamıştır. 2001'den sonra IASB tarafından kabul edilen ve yürürlüğe konulan yeni standartlar ise International Financial Reporting Standards (IFRS) olarak adlandırılmıştır. Dolayısıyla, hem IAS hem de IFRS'ler, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak bilinen bir seti oluşturmaktadır (Uluişik, 2019).

IASB (International Accounting Standards Board), uluslararası alanda kabul görmüş finansal raporlama standartlarını oluşturmayı hedefleyen bir kurumdur. IASB, mevcut Uluslararası Muhasebe Standartları'nda değişiklikler yapmakta, bazı IAS'leri yeni Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile değiştirmekte ve yeni standartlar geliştirmektedir. Amacı, finansal tablolarda şeffaflığı, karşılaştırılabilirliği, anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliği sağlayan, tek ve yüksek kalitede küresel muhasebe standartları oluşturmaktır. IASB, ulusal muhasebe standart belirleyicilerle işbirliği yaparak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmayı hedefler. Ayrıca, finansal raporlama standartlarını tüm dünyada etkin bir şekilde uygulanabilir hale getirmek için basit ve anlaşılabilir nitelikte standartlar hazırlar ve uygulama sürecinde ortaya çıkan sorunlara yönelik güncellemeleri yapar. IASB'nin amacı, küresel bir muhasebe dilini teşvik etmek ve şirketlerin finansal bilgilerini tutarlı bir şekilde raporlamalarını sağlamaktır (Büyüktopçu, 2009).

International Accounting Standards Board (IASB), görevleri aşağıdaki şekildedir (Karabayir, 2012);

- a) IASB, finansal raporlamada kullanılan standartları oluşturur ve günceller. Amacı, finansal bilgilerin doğru, şeffaf ve anlaşılabilir bir şekilde sunulmasını sağlamaktır.
- b) IASB, farklı ülkelerin muhasebe standartlarını birbirine uyumlu hale getirmek ve uluslararası bir standart seti oluşturmak için çalışır. Bu, finansal raporlamayı karşılaştırılabilir hale getirir ve küresel işletmeler arasında uyumu artırır.
- c) IASB, yeni muhasebe standartları oluşturmak ve mevcut standartları güncellemek için taslaklar hazırlar. Bu süreç, sektör paydaşlarının görüşlerini ve geri bildirimlerini dikkate alarak gerçekleştirilir.
- d) IASB, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan standart yorumlarını inceler ve onaylar. Bu yorumlar, belirli durumlarla ilgili muhasebe uygulamalarını netleştirmeye yardımcı olur.
- e) IASB, yeni bir standart oluşturulmadan önce, mevcut ulusal muhasebe standartlarını ve uygulamalarını gözden geçirir. Bu, standartların evrensel olarak uygulanabilir ve işlenebilir olduğundan emin olmayı amaçlar.

- f) IASB, belirli projeler veya konularla ilgili uzmanlardan oluşan komisyonlar kurabilir. Bu komisyonlar, detaylı incelemeler yapar, görüşlerini paylaşır ve IASB'ye öneriler sunar.
- g) IASB, öncelikli projeler, öncelikli işler ve gündemle ilgili konularda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Danışma Konseyi'ne danışabilir. Bu konsey, uluslararası işletmeler, yatırımcılar, düzenleyici kurumlar ve diğer ilgili paydaşların temsilcilerinden oluşur.
- h) Her proje için zorunlu olmasa da, IASB standartlarının uygulanabilir ve işlenebilir olduğundan emin olmak için gelişmiş ve gelişmekte olan pazarlarda saha analizi yapabilir. Bu analiz, standartların pratikte nasıl işlediğini ve etkilerini değerlendirmek amacıyla gerçek dünya örneklerini içerir.

Bu görevler, IASB'nin uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi ve güncellenmesi sürecindeki rolünü ve sorumluluklarını yansıtmaktadır.

2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards) IFRS

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), dar anlamda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından yayımlanan ve "Uluslararası Muhasebe Standartları" olarak bilinen standartlardan farklı olan yeni seri numaralı standartları ifade etmektedir. Bu standartlar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanmaktadır. Bu yeni seri numaralı standartlar, finansal raporlama alanında güncel konuları ele alan ve IFRS adı altında yayımlanan standartları içermektedir. Bu şekilde kullanıldığında, UFRS terimi, IASB tarafından geliştirilen ve yayımlanan uluslararası finansal raporlama standartlarını ifade etmektedir. Bu dar anlamda UFRS, IASB tarafından gelecekte yayımlanacak olan standartları içerir. Daha geniş anlamda, günümüzde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) terimi, çeşitli unsurları kapsayan bir yapıyı ifade eder. Bu yapı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) olarak bilinen standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından çıkarılan yorumları, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından yayımlanan standartları ve Daimi Standartlar Komitesi (SIC) tarafından

çıkarılan standartları içerir. Bu anlamda, UFRS terimi, uluslararası finansal raporlama alanında çeşitli kuruluşlar tarafından geliştirilen ve yayımlanan standartları ve yorumları kapsayan geniş bir çerçeveyi ifade etmektedir. Bu geniş anlamda UFRS, geçmişten günümüze kadar uluslararası muhasebe standartlarını ve yorumlarını içeren bir çerçeveyi ifade eder (Çapkıner Tosun ve Atai, 2014).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), 1973 yılında İngiltere, ABD, Kanada, Avustralya, Meksika, Japonya, Fransa, Almanya, Hollanda ve Yeni Zelanda'nın katılımıyla Londra'da kurulmuştur. Bu komite, uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi ve yayımlanması amacıyla faaliyet göstermiştir. 2000 yılında yeniden yapılandırılarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation) adıyla bir vakıf haline dönüşmüş ve 2010 yılında ismi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (International Financial Reporting Standards Foundation) olarak değiştirilmiştir. Bu vakıf, uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi, yayımlanması ve uygulanması konusunda sorumluluk üstlenmektedir (Şavlı, 2016).

2.2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Önemi

Ülkeler arasındaki muhasebe sistemlerindeki farklılıkların birçok sebebi vardır, bunlar coğrafya, yaşayış tarzı, kültür gibi etkenlerdir. Bu farklılıklar uluslararası şirketlerin finansal verileri karşılaştırmasını zorlaştırır, sermaye piyasalarının gelişimini engeller ve uluslararası şirketlerin faaliyetlerini sınırlayabilir. Küreselleşme ile birlikte ekonomik ilişkiler arasında derinleşme olmuş ve ulusal ekonomiler birbirine bağlı hale gelmiştir. Bu nedenle, uluslararası şirketler farklı ülkelerde faaliyet gösterirken o ülkedeki muhasebe sisteminin uygunluğunu ve finansal tabloların doğruluğunu araştırmak ve sağlamak istemektedir (Ağsakal, 2015).

Muhasebe standartları olmadığında, her ekonomik birim kendi belirlediği muhasebe kuralları ve ilkeleri doğrultusunda finansal raporlama yapar. Bu durumda, finansal bilgilerin etkin bir şekilde kullanılabilmesi için, öncelikle bu ekonomik birimin kabul ettiği kuralların anlaşılması ve bilginin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu durum farklı muhasebe yaklaşımlarının ortaya çıkmasına ve finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin zorlaşmasına neden olur. Bu nedenle,

uluslararası şirketlerle ticaret yapan şirketlerin ve diğer kullanıcıların aynı verilerden aynı sonuçları çıkarabilmeleri için evrensel kabul gören muhasebe standartlarının oluşturulması gerekmektedir. Bu standartlar, finansal bilgilerin doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmasını sağlayarak, işletmeler arasında bir dil oluşturur ve finansal bilgilerin etkin bir şekilde kullanılmasını destekler. Uluslararası kabul gören muhasebe standartları, farklı ülkelerin muhasebe uygulamalarını uyumlaştırarak, işletmelerin finansal bilgilerini daha geniş bir çerçevede değerlendirebilme imkanı sunar (Ağsakal, 2015).

Uluslararası finansal raporlama standartlarının temel amacı, farklı ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak ve finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda uluslararası finansal raporlama standartları, uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmayı, muhasebe ilkelerinde birliği sağlamayı, mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını temin etmeyi, işletmelerin yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmayı ve uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunumunda ortak bir dil oluşturmayı hedeflemektedir. Dolayısıyla, uluslararası finansal raporlama standartları, farklı ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırarak ve finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini sağlayarak finansal raporlama sürecini iyileştirmeyi amaçlamaktadır (Lim-u-sanno, 2016).

2.2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Gelişimi

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) gelişimi, uluslararası muhasebe standartlarının evrimini ve küresel kabulünü içeren bir süreçtir. Bu süreç, uluslararası düzeyde finansal raporlama standartlarının oluşturulması, revizyonu ve uyumlaştırılmasıyla ilgilidir. UFRS'nin gelişimi, 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASB) kurulmasıyla başlayan süreç, uluslararası finansal raporlama standartlarının oluşturulması ve uygulanmasını amaçlayan önemli bir adımdır. IASB, farklı ülkeler arasındaki muhasebe standartlarını uyumlaştırmak ve finansal raporlamanın uluslararası alanda tutarlılık kazanmasını sağlamak amacıyla aktif bir şekilde çalışmalar yürütmüştür. 2001 yılında ise IASB, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüşerek yeni bir aşamaya geçmiştir. IASB,

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) oluşturulması ve geliştirilmesi konusunda liderlik rolünü üstlenmiştir. Bu süreçte, mevcut muhasebe standartları gözden geçirilmiş, yeni standartlar oluşturulmuş ve gerektiğinde revizyonlar yapılmıştır (Türker, 2009).

UFRS'nin gelişim sürecinde, uluslararası işbirliği önemli bir rol oynamıştır. IASB, diğer muhasebe standartları kurumları ve paydaşlarla işbirliği yaparak uluslararası uyumu artırmaya yönelik çabaları sürdürmüştür. Özellikle ABD'deki Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile yapılan konverjans çalışmaları, UFRS'nin ABD'deki muhasebe standartlarıyla uyumlu hale getirilmesini amaçlamıştır. UFRS'nin küresel kabulü de gelişim sürecinin bir sonucudur. Birçok ülke, UFRS'yi benimseyerek finansal raporlama standartlarını ulusal düzeyde uyumlaştırmıştır. Bu durum, şirketlerin finansal bilgilerini daha tutarlı, şeffaf ve karşılaştırılabilir hale getirerek küresel finansal piyasaların işleyişine katkıda bulunmayı hedeflemektedir (Karwdam, 2015).

UFRS'nin gelişimi, uluslararası finansal raporlama standartlarının evrimini ve küresel kabulünü sağlamak amacıyla sürekli bir çabanın ürünüdür. Bu çaba, şeffaflığı, tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği sağlamak suretiyle finansal raporlama kalitesini artırmayı hedeflemektedir (Karabayir, 2012).

Ülkeler arasındaki farklı muhasebe sistemleri, uluslararası alanda sorunlara yol açmış ve bu sorunların çözümü için çeşitli öneriler sunulmuştur. Bu öneriler arasında ilk olarak Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması (International Accounting Harmonization) kavramı ortaya çıkmıştır. Daha sonra ise Muhasebe Standartlarının Yakınsaması (Convergence of Accounting Standards) yaklaşımı öne çıkmıştır. Bu yaklaşımlar, tüm ülkelerin ortak muhasebe standartları etrafında birleşmeyi hedeflemekte ve uluslararası karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığı sağlamayı amaçlamaktadır. Bu nedenle, birçok muhasebe araştırmacısı tarafından savunulan ve kabul gören yaklaşımlar olarak ön plana çıkmışlardır (Karwdam, 2015). Muhasebe uyumlaştırması kavramıyla tanımlanan harmonizasyon, çeşitli ve farklı muhasebe uygulamalarını tek bir standart veya yaklaşım etrafında birleştirmeyi amaçlayan çalışmaları ifade eder. Bu çalışmalar, muhasebe standartlarının benzerleştirilmesini ve farklılıkların azaltılmasını hedefler. Diğer yandan, uluslararası muhasebede yakınsama

kavramı, her ülkenin kullanabileceği tek bir muhasebe standartları setinin geliştirilmesine katkıda bulunacak yeni standartların oluşturulması için muhasebe kuruluşlarının birlikte çalışma faaliyetlerini ifade eder. Yakınsama, farklı muhasebe sistemlerinin benzerliklerini vurgulayarak ortak bir dil oluşturmayı hedefler (Karabayir, 2012).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), uluslararası karşılaştırmaları kolaylaştırmayı hedefler. Ancak, her ülkenin kendi muhasebe kurallarının var olması nedeniyle bu süreç zorluklarla doludur. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Kanada'daki Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden farklılık gösterir. Bu nedenle, muhasebe standartlarını dünya çapında uyumlu hale getirme çabaları, uluslararası muhasebe topluluğu tarafından sürekli olarak sürdürülen bir süreçtir (Şahbazov, 2018).

2.2.3 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Faydaları

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), dünya çapındaki finansal piyasalarda şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik sağlamak için yüksek kaliteli, uluslararası olarak kabul edilen muhasebe standartlarını içeren bir set olarak tanımlanır. UFRS'nin genel faydaları aşağıda özetlenmiştir (Şahbazov, 2018);

- a) UFRS Standartları, yatırımcıların ve diğer piyasa katılımcılarının bilinçli ekonomik kararlar alabilmesini sağlayarak uluslararası bilgilerin karşılaştırılabilirliğini ve finansal bilgilerin kalitesini artırır, böylece şeffaflık sağlanır.
- b) UFRS Standartları, hesap verebilirliği güçlendirerek sermaye sağlayıcıları ve paralarını emanet ettikleri kişiler arasındaki bilgi boşluğunu azaltır. Yönetimin hesaba katılması için gerekli bilgileri sağlar ve düzenleyiciler için uluslararası karşılaştırılabilir bir bilgi kaynağı oluşturur.
- c) UFRS Standartları, yatırımcıların dünya çapında fırsatları ve riskleri tanımlamalarına yardımcı olarak sermaye tahsisini iyileştirir. Aynı zamanda işletmeler için tek ve güvenilir bir muhasebe dilinin kullanılması, sermaye maliyetini düşürür ve uluslararası raporlama maliyetlerini azaltır.

- d) UFRS Standartları, uluslararası ticaretin büyümesini teşvik ederek ekonomiye fayda sağlar.
- e) UFRS Standartları, uluslararası yatırımcıları yatırım yapmaya teşvik eder ve bu da ülkeye daha fazla yabancı sermaye akışına yol açar.
- f) Finansal tabloların ortak bir muhasebe standartları seti kullanılarak hazırlanması, yatırımcıların farklı ulusal muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolarla karşılaştırma yaparak yatırım fırsatlarını daha iyi anlamalarına yardımcı olur.
- g) Yabancı yatırımcılar, finansal tablolarının dünya çapında kabul gören muhasebe standartlarına uygun olduğuna güvenebilirlerse, daha düşük maliyetlerle yabancı sermaye biriktirme eğilimindedirler.
- h) UFRS'nin evrensel olarak kabul edilen muhasebe uygulamalarına sahip olması, muhasebe profesyonellerine dünya çapında daha fazla fırsat sunar.

UFRS Standartları, finansal piyasalarda güven, karşılaştırılabilirlik ve etkinlik sağlayarak küresel ekonomik istikrarı desteklemek için önemli bir araçtır (Şahbazov, 2018).

2.2.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Olan İhtiyaç

Ülkeler arasındaki hukuki, siyasi, kültürel ve ekonomik farklılıklar, muhasebe sistemlerinden elde edilen bilgilerin güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik açısından zayıf olmasına ve maliyetlerin artmasına neden olmuştur. Bu durum, uluslararası piyasalarda yatırım yapmayı ve çok uluslu işletmelerin sınır ötesi ticaretini zorlaştırmıştır; ancak, bu sorunların üstesinden gelmek amacıyla uluslararası finansal raporlama standartlarına doğru önemli adımlar atılmıştır (Karabayir, 2012).

Küresel finansal raporlama standartları, ülkeler arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmayı hedefleyen ve finansal bilgilerin güvenilirliği, karşılaştırılabilirliği ve tutarlılığını sağlayan bir çerçevedir. Bu standartlar, muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi, raporlanması ve sunulması sürecinde ortak bir dil oluşturur. Böylece, yatırımcılar, analistler, düzenleyiciler ve diğer piyasa katılımcıları, finansal bilgilere güvenebilir ve kararlarını bilinçli bir şekilde alabilirler. Küresel finansal raporlama standartları, en genel anlamıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)

olarak adlandırılır. UFRS, uluslararası finansal piyasalarda kabul görmüş ve kullanılan bir dizi muhasebe standartlarını içerir. Bu standartlar, finansal tabloların hazırlanması, sunulması ve yorumlanmasıyla ilgili kuralları belirler. Ayrıca, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini artırmak için açık bir dil ve format sağlar. Küresel finansal raporlama standartları, uluslararası yatırımcıların ve analistlerin farklı ülkelerdeki şirketleri daha iyi anlamalarını ve değerlendirmelerini sağlar. Ayrıca, çok uluslu şirketlerin finansal bilgilerini kolaylıkla konsolide etmelerine ve sınır ötesi faaliyetlerini etkili bir şekilde yönetmelerine yardımcı olur (Karwdam, 2015).

Bu standartlar aynı zamanda dünya genelinde finansal piyasaların gelişimine katkıda bulunur. Yatırımcılar, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilere dayanarak daha bilinçli yatırım kararları alabilirler. Bunun yanı sıra, küresel finansal raporlama standartları, uluslararası ticareti kolaylaştırarak ekonomik büyümeyi teşvik eder ve işletmelerin daha geniş pazarlara erişimini sağlar. Sonuç olarak, küresel finansal raporlama standartları, farklılıkları azaltarak finansal bilgilerin güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini artırır. Bu standartlar, uluslararası piyasalarda yatırım yapmayı kolaylaştırır, sınır ötesi ticareti teşvik eder ve ekonomik büyümeyi destekler (Karabayir, 2012).

2.3. Uluslararası Ticaret İşlemleri

Dış ticaret veya uluslararası ticaret, tarih boyunca sürekli olarak önemini korumuştur. Özellikle sanayi devriminden önce, ülkeler arasında tarım ve tekstil ürünleri gibi temel malların ticareti ağırlıklı olarak gerçekleştirilirken, sanayi devrimi ile birlikte üretimi artan sanayi ürünleri ve makinelerle ticaretin çeşitliliği genişlemiş ve ticaret hacimleri önemli ölçüde büyümüştür. Dış ticaret, ihracat adı verilen satışlar ve ithalat adı verilen alımlar olmak üzere iki temel bileşenden oluşur. Genel olarak, dış ticaret, bir ülkeden diğerine mal ve hizmetlerin alım satım işlemi olarak tanımlanır. Ancak dış ticaret sürecini daha detaylı bir şekilde incelediğimizde, bu süreçte birden fazla tarafın yer aldığını görebiliriz ve bu tarafların hizmetlerinin önemi ortaya çıkar. Uluslararası ticaret işlemleri, uzman kişilerden oluşan hizmet sağlayıcıları tarafından gerçekleştirilmelidir (Kılıç ve Önal, 2021).

İşletmelerin dış pazarlarda ticaret yapması, içerideki insan kaynakları ve muhasebe birimi için dış ticaret işlemlerini takip etme ihtiyacını ve dış ticarete karşılaşılan her durumun kaydedilip raporlanması gerekliliğini ortaya çıkarır. Bu durumda, insan kaynakları departmanı, uluslararası satış ekiplerinin yönetimi, yabancı dil bilen personel istihdamı ve kültürel farklılıklara uyum sağlama gibi konularda rol oynar. Muhasebe birimi ise, uluslararası işlemlerin muhasebeleştirilmesi, döviz kurlarının takibi, uluslararası vergi düzenlemelerine uyum sağlanması ve finansal raporlamaların doğru ve zamanında yapılması gibi görevleri üstlenir. Böylece, işletmeler dış ticaretteki faaliyetlerini izleyebilir, mali verileri doğru bir şekilde kaydedebilir ve ilgili taraflara düzenli raporlar sunabilirler. Dış ticaret işlemlerini takip etmek için uzman kişilerin istihdam edilmesi gerekmektedir ve muhasebe birimi, dış ticarete karşılaşılan durumlar hakkında bilgi sahibi olmalı ve bu durumları kaydederek raporlamalıdır (Kılıç ve Önal, 2021).

2.3.1 Dış Ticaret İşlemleri ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Dış ticaret işlemlerinin muhasebesi, ticaret yapan firmaların doğru bir şekilde maliyet ve birim fiyatlarını belirlemeleri için önemli bir rol oynar. Son yıllarda küreselleşme etkisiyle birlikte artan dış ticaret hacmi, işlemlerin doğru bir şekilde finansal tablolara yansıtılmasını hem ticaret yapan işletme hem de ticaret yapılan işletme için kritik hale getirmiştir (Önal ve Demirci, 2015).

Dış ticarete işletmeler arasında güven, finansal tabloların temelini oluşturur. Doğru finansal tabloların hazırlanması kadar, bu tabloların taraflar arasında aynı şekilde anlaşılması da son derece önemlidir. İşte burada Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), dış ticaret yapan tarafların finansal tablolardan aynı şeyleri anlamalarını sağlamada büyük bir öneme sahiptir. Bu standartlar, uluslararası düzeyde kabul gören bir muhasebe dilini kullanarak işlemlerin doğru bir şekilde kaydedilmesini, sınıflandırılmasını ve raporlanmasını sağlar. Bu sayede, dış ticaret yapan işletmeler ve ticaret yapılan işletmeler arasında finansal bilgilerin karşılıklı anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği artar. Böylece, ticaretin finansal yansımaları daha sağlıklı bir şekilde değerlendirilebilir ve işletmeler arasındaki güven artar (Ağsakal, 2015).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) ortak bir dil oluşturma amacı, doğrudan dış ticaret işlemlerini etkiler. Daha önce de belirttiğimiz gibi, dış ticaretin temelinde kaynakların ihtiyaçları karşılayamaması ve artan tüketim alışkanlığı yatar. Ticarete güven, işbirliği temeli olmasının yanı sıra ticari ilişkilerin sürekliliğini sağlayan bir unsurdur. İç ticarete, taraflar arasındaki yakınlık güveni sağlarken, dış ticarete uzaklık nedeniyle güven finansal tablolardan gelir. Bu nedenle, dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde güvenin sağlandığı hesaplar aracılığıyla kayıtların doğruluğu teyit edilir. Dış ticaret işlemlerinin muhasebesi, ticaret yapan firmaların finansal tablolarının doğru ve güvenilir bir şekilde oluşturulmasını sağlayarak işletmeler arasında güvenin korunmasına katkıda bulunur. UFRS'nin kullanımı, ticaretteki finansal tablolarda tutarlılık ve anlaşılabilirlik sağlar, böylece dış ticaretin etkin ve güvenilir bir şekilde yürütülmesine yardımcı olur (Ağsakal, 2015).

2.3.2. Dış Ticaret İşlemlerinin Önemli Olan Standartlar

Ülkemizde dış ticaret işlemlerinin önemli olan bazı standartlar şunlardır;

UMS 2 Stoklar: Bu standart, dış ticaret işlemlerinde stokların nasıl muhasebeleştirileceği ve değerlemesi konusunda yönergeler sunar. Stoklar, dış ticaret işletmeleri için önemli bir varlık olduğundan, doğru muhasebeleştirme ve değerlendirme önemlidir (www.kgk.gov.tr).

UMS 21 Kur Değişim Etkileri: Bu standart, dış ticaret işlemlerinde döviz kuru değişimlerinin finansal raporlara nasıl yansıtılacağını belirler. Dış ticaret işletmeleri, farklı ülkelerle iş yaptıklarından dolayı döviz kuru riskine maruz kalırlar. Bu standart, döviz kuru dalgalanmalarının finansal tablolara etkisini hesaplama ve raporlama konusunda rehberlik sağlar (www.kgk.gov.tr).

UMS 23 Borçlanma Maliyetleri: Bu standart, dış ticaret işletmelerinin borçlanma maliyetlerini nasıl hesaplayacağını ve finansal raporlara nasıl yansıtacağını belirler. Dış ticaret işletmeleri genellikle finansman ihtiyaçlarını karşılamak için borçlanma yaparlar. Bu standart, borçlanma maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanmasını ve finansal tablolara uygun bir şekilde yansıtılmasını sağlar (www.kgk.gov.tr).

UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Bu standart, dış ticaret işletmelerinin müşteri sözleşmelerinden elde ettikleri hasılatın nasıl muhasebeleştirileceğini belirler. Dış ticaret işletmeleri, müşteri sözleşmeleri aracılığıyla satış yapar ve hasılat elde ederler. Bu standart, hasılatın tanımlanması, miktarının belirlenmesi ve zamanlamasının hesaplanması konularında rehberlik sağlar (www.kgk.gov.tr).

Bu standartlar, dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlamasında uyulması gereken kuralları ve yönergeleri belirler. Bu şekilde, işlemler doğru bir şekilde kaydedilir, finansal tablolarda tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik sağlanır. Bu standartlara uygun olarak hareket etmek, dış ticaret işletmelerinin finansal süreçlerini yönetmek ve raporlama yapmak için önemlidir.

2.3.3. Dış Ticaret Muhasebesi Önemi

Dış ticaret, bir ülkenin ithalat ve ihracat işlemlerinin toplamını ifade eder. Bu işlemler, bir ülkenin ekonomik ilişkilerini diğer ülkelerle yönettiği ve mal ve hizmetlerin alım-satımının gerçekleştiği bir sistemdir. Dış ticaret aynı zamanda ödemeler dengesi üzerinde de etkili olan bir faktördür (Akçay ve Uysal, 2019).

Ödemeler dengesi, bir ülkenin tüm dış ticaret işlemlerinin ve diğer uluslararası ekonomik işlemlerin kaydedildiği bir hesap defteridir. Bu defterdeki girişler ve çıkışlar, bir ülkenin döviz akışını ve uluslararası ödemelerini gösterir. Bir ülkenin ödemeler dengesi açık vermemesi, genellikle ekonomik olarak güçlü bir ülke olduğunu gösterir. Bu durumda, bir ülke dışarıya daha fazla mal ve hizmet satarak (ihracat) döviz girdisi sağlamalı ve aynı zamanda iç piyasada daha az mal ve hizmet satın alarak (ithalat) döviz çıkışını azaltmalıdır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için, ekonomik büyüme ve istikrar için üretimin artırılması ve ürünlerin dış pazarlarda satışının sağlanması büyük bir öneme sahiptir. Bu ülkeler, dış ticaret yoluyla döviz girdisini artırarak yerel ekonomilerini desteklemeyi hedeflerler. Dış pazarlara açılarak uluslararası talepleri karşılayabilirler ve rekabet edebilir bir konuma gelebilirler. Bu durum, istihdamın artmasına, gelirin yükselmesine ve teknolojik gelişmelerin benimsenmesine katkıda bulunabilir. Dış ticaretin teşvik edilmesi, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin sürdürülebilir kalkınma ve küresel ekonomide güçlü bir rol

oynaması açısından kritik bir faktördür. Bu, ihracatın ithalattan daha fazla olmasını gerektirir. Bu şekilde, ülke dış pazarlarda rekabet edebilen ürünler üretmeli ve ihraç etmelidir. Bu durum, dış ticaretin dengeli ve sürdürülebilir bir şekilde gerçekleşmesini sağlar ve ülkenin ekonomik büyüme ve kalkınma potansiyelini artırır (Akçay ve Uysal, 2019).

2.3.3.1. Dış Ticaret Muhasebesi İçin Gerekli Ön Bilgiler

Dış ticaret muhasebesi alanında çalışacak olan personel veya muhasebe meslek mensupları için aşağıdaki bilgiler büyük bir öneme sahiptir (Atıyah, 2017);

- a) İthalat ve ihracat yönetmeliği, İthalat ve ihracat işlemlerini düzenleyen yönetmelikleri bilmek, ulusal ve uluslararası ticaret kurallarına uygun hareket etmek için önemlidir.
- b) Kambiyo mevzuatı, Döviz ve dövizle yapılan işlemleri düzenleyen kambiyo mevzuatını anlamak ve uygulamak, dış ticaret muhasebesi için gereklidir.
- c) Dış ticarete kullanılan teslim şekilleri, Teslim şekilleri, malın hangi aşamada ve hangi koşullarda alıcıya geçtiğini belirler. Örneğin, CIF, FOB gibi terimlerin anlamlarını ve etkilerini bilmek önemlidir.
- d) Dış ticarete yer alan ödeme şekilleri, Ödeme şekilleri, dış ticarete mal veya hizmet bedelinin nasıl tahsil edileceğini belirler. Akreditif, peşin ödeme, vadeli ödeme gibi farklı ödeme yöntemlerini anlamak önemlidir.
- e) Dış ticarete kullanılan belgelerin özellikleri, taşınması gereken esasları, düzenlenme yeri ve şekilleri, Ticaret faturaları, navlun senetleri, sigorta poliçeleri gibi belgelerin özelliklerini, nasıl düzenlendiğini, taşınması gereken kuralları ve düzenlenme sürecini bilmek önemlidir.
- f) Tek Düzen Hesap Planı'nda yer alan ve dış ticaret ile ilgili özellik arz eden hesapların işleyişi, Muhasebe kayıtlarının doğru şekilde tutulabilmesi için dış ticarete özgü hesapların kullanımını ve işleyişini bilmek önemlidir. Örneğin, ithalat veya ihracat maliyetlerinin hangi hesaplara kaydedileceği gibi konular önem taşır.
- g) İthalat ve ihracat dosyalarının kapatılma süreleri ve orijinallerinin saklanma koşulları, İthalat ve ihracat işlemlerine ilişkin dosyaların ne kadar süreyle

saklanması gerektiği, orijinal belgelerin nasıl saklanacağı gibi konuları bilmek önemlidir. Bu, denetimler ve yasal gereklilikler açısından önem taşır.

Bu bilgilere hakim olan dış ticaret muhasebesi personeli veya meslek mensupları, işletmelerin dış ticaret işlemlerini doğru ve düzenli şekilde kaydedebilir, mevzuata uygun olarak raporlama yapabilir ve dış ticaret süreçlerini etkin bir şekilde yönetebilirler (Atıyah, 2017).

2.3.3.2. Döviz Dayalı Kasa, Çek, Banka, Senet İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Dış ticaret, ithalat ve ihracatın yanı sıra uluslararası ticarete kullanılan farklı para birimleri ve kurlarla da ilişkilidir. Bu durum, birçok ülkenin alış ve satış fiyatının ulusal para biriminden farklı olmasına yol açar. Örneğin, ABD Euro üzerinden mal alırken Dolar ile satış yapabilir, Türkiye ise genellikle Türk Lirası dışındaki para birimleri üzerinden ticaret yapar. Bu sebeple, kayıtlar her ülkede ulusal para birimiyle yapılırken, yabancı paraların ulusal para birimiyle karşılaştırılması ve değerlerinin eşleştirilmesi gerekmektedir. Bu noktada kambiyo, döviz ve kur gibi kavramlar önem kazanır (Say, Hakses ve Büyükçiçek, 2018).

Yabancı para cinsinden gerçekleştirilen ödeme araçlarının (efektif, çek, banka hesabı, senet) Türk Lirasına çevrilmesi, farklı kurların kullanılmasını gerektirir. Kur değerleri serbest piyasa koşullarına bağlı olarak sürekli değiştiğinden, elde bulunan yabancı para miktarı veya yabancı para üzerinden düzenlenmiş bir senet, değerlendirme tarihinde geçerli olan kurlarla ifade edilmelidir. Dolayısıyla, yabancı para birimiyle ilişkili varlıklar (efektif, bankadaki dövizler, çekler, senetler) ve yabancı para cinsinden kaydedilmiş borçlar (senetli veya senetsiz) bilanço veya değerlendirme tarihindeki kurlarla değerlendirilir. Bilançoda, bu yabancı para birimiyle ilişkili varlıklar ve borçlar, değerlendirme kuruna göre Türk Lirası cinsinden ifade edilir. Bu şekilde, dış ticarete yer alan yabancı para birimi işlemleri, muhasebe kayıtlarında uygun bir şekilde değerlendirilir (Say, Hakses ve Büyükçiçek, 2018).

2.3.3.3. İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İhracat işlemleri gerçekten uzun süren ve dikkat gerektiren süreçlerdir. Bu nedenle, ihracat işlemlerini muhasebeleştirirmeden önce bir dizi planlama yapılması

önemlidir. İhracatın mevzuatını ve içeriğini anlamak, ihracat hareketinin belirlenmesi, kur değerlemesi ve farklılıkların işlemleri, ihracatın doğrulanması ve denetlenmesi gibi birçok gereksinim vardır. İhracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki adımlar ve önlemler dikkate alınmalıdır (Elhadeş, Tecer ve Deldağ, 2011);

- a) İhracat mevzuatı ve içeriği, İhracat işlemlerini yapmadan önce, ilgili ülkelerin ihracat mevzuatını ve kurallarını anlamak önemlidir. İhracat işlemlerinde izlenecek prosedürleri bilmek, potansiyel sorunları önceden tespit etmek ve uyumluluk sağlamak için gereklidir.
- b) İhracat hareket tarihinin belirlenmesi, İhracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi için ihracat hareket tarihinin doğru bir şekilde belirlenmesi önemlidir. Bu tarih, malın fiziksel olarak ülkeyi terk ettiği veya hizmetin gerçekleştirildiği tarih olabilir. Doğru tarih belirlenmezse, muhasebe kayıtları yanlış olabilir.
- c) Kur değerlendirme ve farklılıkların işlemleri, İhracat işlemleri sırasında kur değerlemesi ve döviz farklılıkları ortaya çıkabilir. Bu durumda, ilgili mevzuata göre doğru hesaplamalar yapılmalı ve kur farkları işlemlere yansıtılmalıdır.
- d) İhracatın doğrulanması ve denetlenmesi, İhracat işlemlerinin doğrulanması ve denetlenmesi, işletmenin finansal kayıtlarının güvenilirliğini sağlamak için önemlidir. Bu nedenle, ihracat işlemlerine ilişkin belgelerin doğruluğu ve uyumluluğu düzenli olarak kontrol edilmeli ve denetlenmelidir.
- e) Uzmanlardan yardım alınması, Türk Vergi Mevzuatı ve KDVK gibi önemli kuruluşlar, ihracat işlemlerine ilişkin sorularınızı yanıtlayabilir ve rehberlik edebilir. Şüphe duyduğunuz durumlarda, uzmanlardan görüş almak önemlidir.

İhracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, doğru ve şeffaf finansal kayıtların tutulmasını sağlar ve aynı zamanda yasal gerekliliklere uyumu sağlar. İhracat işlemlerinin karmaşıklığı göz önüne alındığında, bu süreçte dikkatli ve özenli olmak önemlidir.

Örnek: XX Anonim Şirketi ile DEF-İngiltere Şirketi arasında 320.000 EURO değerinde demir kapı ihracatıyla ilgili bir anlaşma yapılmıştır. İhracat departmanı, 24.10.2022 tarihinde tüm yasal işlemleri tamamlamış ve ürünler Yozgat Gümrüğü'ne sevk edilmiştir. İhracat beyannamesi, gerçek ihracat tarihi olan 04.11.2022 tarihinde

düzenlenmiştir. İhracatın FOB teslim şekliyle gerçekleştiği ve ödemenin vadeli akreditif ile yapıldığı belirtilmiştir. 04.11.2022 tarihli kura göre 1 EURO = 18 Türk Lirası olarak kaydedilmiştir. İhracat bedeli tamamı, 17.11.2022 tarihli döviz alım senetleriyle tahsil edilmiştir. Tahsilat yapıldığı gün ise 1 EURO = 19 Türk Lirası olarak belirlenmiştir. Döviz alım senedinde, 20 EURO karşılığında muhabir banka kesintisinin olduğu tespit edilmiş ve bunun göz önünde bulundurulduğu belirtilmiştir. İhracatla ilgili olarak 2.700 Türk Lirası banka masrafı ödemesi yapılmıştır.

İhracatın yevmiye kaydı;

04.11.2022	BORÇ	ALACAK
120 Alıcılar Hs. 601 Yurt Dışı Satışlar Hs. 320.000*18=5.760.000	5.760.000	5.760.000

İhracat Bedelinin Tahsilinin yevmiye kaydı;

17.11.2022	BORÇ	ALACAK
120 Alıcılar Hs. 120 Alıcılar 601 Yurt Dışı Satışlar	6.080.000	5.760.000 320.000

Uluslararası Muhabir Banka Masrafı;

17.11.2022	BORÇ	ALACAK
780 Finansman Giderleri 102 Bankalar 20*19=380	380	380

Banka Masrafının yevmiye kaydı;

17.11.2022	BORÇ	ALACAK
780 Finansman Giderleri 102 Bankalar	2.700	2.700

2.3.3.4. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Gümrükten çıkan bir eşyanın muhasebeleştirilmesi, mal veya eşyanın maliyetinin belirlenmesi sürecini içermektedir. Bu süreç, ithalatın başlangıcından

sonuna kadar olan süreci kapsar ve gümrükte ödenmesi gereken vergiler, satın alma işlemleri, resimler, harçlar, fonlar, nakliye, yükleme ve boşaltma işlemleri, navlun bedelleri, sigorta hizmetleri ve komisyonlar gibi birçok unsuru içerir. Ayrıca, ithalat sonucunda ödenen faizler gibi ithalat teminatı için yapılan komisyonlar da malın maliyetine eklenmelidir. Bu süreçte dikkate alınması gereken bir diğer husus da ihracat yapan bir işletme veya bireyin, malın yasal sorumluluğunu üstlenmek istememesi durumunda ihracatçı firmaya hizmet etmesidir. Bu durumda, ihracatçı firma, malın yasal yükümlülüklerini yerine getirmektedir. Gümrükten çıkan bir eşyanın muhasebeleştirilmesi, karmaşık bir süreç olabilir ve birçok farklı unsurun dikkate alınmasını gerektirebilir. İthalat işlemlerinde doğru maliyet hesaplamalarının yapılması ve ilgili vergi, harç ve diğer masrafların doğru bir şekilde kaydedilmesi büyük önem taşır. Bu, işletmelerin finansal kayıtlarının doğru ve şeffaf olmasını sağlar ve aynı zamanda yasal gerekliliklere uyumu sağlar (Elhadeb, Tecer, ve Deldağ, 2011).

Örnek 1: NECO şirketi, Frutty şirketinden Rusya'da mal ithal etmektedir (Şahbazov, 2018).

1. NECO şirketi, Rusya'daki Frutty şirketinden mal ithalatı için ödeme yapmak üzere 12.05.2022 tarihinde 14.500 EURO transfer etmiştir. (1 EURO=18 Türk Lirası)

Transfer işlemlerine ilişkin yevmiye kaydı;

12.05.2022	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları 102 Bankalar Hs. 14.500*18=261.000	261.000	261.000

2. NECO şirketi, 13.05.2022 tarihinde Mugam Bankası hesabından 2.500 Türk Lirası tutarındaki banka giderlerini ödemiştir.

Banka Giderlerinin Karşılanmasına ilişkin yevmiye kaydı;

13.05.2022	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 102 Bankalar Hs.	2.500	2.500

3. NECO şirketi, 14.05.2022 tarihinde sigorta poliçesi için hesaplara 420 Türk Lirası tutarında kredi kaydetmiştir.

Sigorta masraflarının kredili olarak ödenmesinin yevmiye kaydı;

14.05.2022	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 320 Satıcılar	420	420

4. NECO şirketi, 15.05.2022 tarihinde navlun bedeli olarak 420 Türk Lirasını Frutty firmasına kasa hesabından ödemiştir.

Navlun faturasının ödenmesi ilişkin yevmiye kaydı;

15.05.2022	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 100 Kasa	420	420

5. NECO şirketi, 16.05.2022 tarihinde KKDF primi olarak 350 Türk Lirasını banka hesabından ödeyerek karşılamıştır.

KKDF'nin banka hesabından ödenmesine ilişkin yevmiye kaydı;

16.05.2022	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 102 Banka Hs.	350	350

6. 17.05.2022 tarihinde NECO şirketi, ithalat masrafları olarak toplamda 6.500 Türk Lirası + 950 Türk Lirası KDV'yi kasa hesabından karşılamıştır.

Navlun faturasının ödenmesine ilişkin yevmiye kaydı;

17.05.2022	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 191 İnd. KDV 100 Kasa.	6.500 950	7.450

7. Malın Rusya'dan ithal edilmesi sonucunda toplam ödeme miktarı 40.140 Türk Lirası olarak gerçekleşmiştir.

Malın devir kaydına ilişkin yevmiye kaydı;

17.05.2022	BORÇ	ALACAK
153 Ticari Mallar	40.140	
159 Verilen Sipariş Avansları		40.140

2.3.3.4.1. Mal İthalatının Muhasebeleştirilmesi

Örnek 2: AAA A.Ş., ülkemizde faaliyet gösteren bir ithalatçı işletme olarak bilinmektedir. AAA A.Ş. ve Katar'da faaliyet gösteren KTR ihracatçı firması arasında 13.03.2020 tarihinde, 300.000 € tutarında ham plastik ithalatı için bir sözleşme imzalanmıştır. Malların gümrükten çekilme işlemi ise 15.05.2020 tarihinde gerçekleştirilmiştir. Gümrük beyannamesinde belirtilen döviz kuru, 1€=18,47 TL olarak kabul edilmiştir. Malların teslim şekli FAS (Free Alongside Ship) olarak belirlenmiş ve ödeme şekli mal mukabilidir. İthalat bedeli ise 10.06.2020 tarihinde T Bankası'ndaki döviz tevdiat hesabından ödenmiştir. Bu tarihteki döviz kuru ise 1€=18,71 TL olarak belirlenmiştir. İthalat bedelinin ödenmesi sırasında T Bankası'nın mevduat hesabından 350 TL banka masrafı kesintisi yapılmıştır. Aynı zamanda, gümrükten ithal edilen malın çekilme sürecinde aşağıdaki giderlerle karşılaşmıştır:

- İthalat öncesi çeşitli vergi ve harçlar için 110 TL ödeme yapılmıştır.
- Malların taşınması için KBL Nakliyat Ltd. Şti'ye, nakliyat gideri olarak 5000 TL (KDV hariç) tutarında bir çek düzenlenmiştir.
- RCB Sigorta Şirketi'ne 100 TL sigorta gideri nakit olarak ödenmiştir.
- 500 TL gümrük vergisi nakit olarak ödenmiştir.
- İthal edilen ham plastik için gümrükte 25000 TL KDV nakit olarak ödenmiştir.
- Gümrük müşavirine müşavirlik hizmeti karşılığında 600 TL (KDV dahil) tutarında bir çek ciro edilmiştir.

11.06.2020 tarihinde ithalat işlemi tamamlanmış ve ithalat dosyası kapatılmıştır.

Malların gümrükten çekildiği tarihte yapılacak olan kayıt;

15.05.2020	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 320 Satıcılar Hesabı 300.000 € X 18,47 TL/€ = 5.541.000 TL İlk madde ve malzeme ithalat kaydı.	5.541.000	5.541.000

İthalat öncesi ödenen vergi ve harçların kaydı;

15.05.2020	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 100 Kasa Hesabı Ham plastik ithalatı için sevk öncesi ödenen vergi ve harçların kaydı.	110	110

İthalat işlemi için nakliyat giderinin kaydı;

15.05.2020	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 191 İndirilecek KDV Hesabı 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hs. Nakliye giderinin kaydı.	5.000 900	5.900

İthalat işlemi ile ilgili sigorta giderinin kaydı

15.05.2020	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 100 Kasa Hesabı Ham plastik ithalatı için sevk öncesi ödenen vergi ve harçların kaydı.	100	100

Gümrük vergisinin kaydı

15.05.2020	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 100 Kasa Hesabı Gümrük vergisinin kaydı.	900	900

Gümrükte ödenen KDV'nin kaydı

15.05.2020	BORÇ	ALACAK
191 İndirilecek KDV Hesabı 100 Kasa Hesabı İthalat KDV' sinin kaydı.	25.000	25.000

Gümrük müşavirlik ücretinin kaydı

10.06.2020	BORÇ	ALACAK
320 Satıcılar Hesabı 159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 102 Bankalar Hesabı 300.000 € X (18,71 – 18,47 TL/€) = 72.000 TL İthalat bedelinin ödenmesi kaydı.	2.241.000 72.000	2.169.000

Banka masrafının kaydı

10.06.2020	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 100 Kasa Hesabı Banka masrafının kaydı.	350	350

Son durumda ithalat bedeli ve harcamalarının izlendiği 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı'nın büyük defter görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

159.03 İthalat Sipariş ve Giderleri	
2.241.000	
110	
5.000	
100	
600	
72.000	
<u>350</u>	
<u>2.319.160</u>	-

İthalat işleminin tamamlanmasından sonra 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı'nda biriken 2.319.160 TL, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'na aktarılır. Böylece ithal edilen ilk madde ve malzemenin maliyeti, 2.319.160 TL olur.

İthalat dosyasının kapatılması kaydı;

11.06.2020	BORÇ	ALACAK
150 İlk Madde ve Malzeme Hs. 159 Verilen Sipariş Avansları Hs. İthalatın kapatılması kaydı.	2.319.160	2.319.160

2.3.3.4.2. Ticari Mal İthalatının Muhasebeleştirilmesi

Örnek 3: KLM A.Ş. İzmir'de faaliyet gösteren bir ithalatçı firmadır. ITL Firması ile 15.08.2020 tarihinde 60.000 \$ tutarında ayakkabı ithalatı için sözleşme imzalanmıştır. Malların gümrükten çekilmesi 20.09.2020 tarihinde gerçekleşmiş ve bu tarihteki döviz kuru 1 \$ = 18,56 TL olarak belirlenmiştir. Malların teslim şekli FOB (Free On Board) olarak belirlenmiş ve ödeme şekli vesaik mukabili ödeme olarak yapılmıştır. 28.09.2020 tarihinde mal bedeli Z Bankası'ndaki döviz tevdiat hesabından ödenmiştir. Bu tarihteki döviz kuru ise 1 \$ = 18,66 TL olarak belirlenmiştir. İthalat bedelinin ödenmesi sırasında banka işletmenin mevduat hesabından 300 TL masraf almıştır. Ayrıca, malın gümrükten çekilmesi sırasında aşağıdaki giderlere katlanılmıştır;

- Mal sevkiyatından önce 200 TL çeşitli vergi ve harçlar ödenmiştir.
- Malların taşınması için 400 TL (KDV hariç) nakliyat gideri nakit olarak ödenmiştir.
- 250 TL sigorta gideri banka hesabından ödenmiştir.
- 300 TL gümrük vergisi nakit olarak ödenmiştir.
- Gümrükte 20.000 TL KDV nakit olarak ödenmiştir.
- Gümrük müşavirine müşavirlik hizmeti karşılığında 400 TL (KDV dahil) tutarında çek keşide edilmiştir.

30.09.2020 tarihinde ithalat işlemi tamamlanmış ve ithalat dosyası kapatılmıştır.

Malların gümrükten çekildiği tarihte yapılacak olan kayıt;

20.09.2020	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. 320 Satıcılar Hesabı 60.000 \$ X 7,56 TL/\$ = 453.600 TL Ticari mal ithalat kaydı.	453.600	453.600

İthalat giderlerinin kaydı;

20.09.2020	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs.	1.500	
159.03.02 Nakliye Giderleri 400		
159.03.03 Sigorta Giderleri 250		
159.03.04 Gümrük Müşaviri Gideri 400		
159.03.05 Gümrük Masrafları 250		
159.03.09 Çeşitli Vergi ve Harç 200		
191 İndirilecek KDV Hesabı	20.099	
191.01.02 Ticari Mal Alış KDV'si 20.000		
191.04 İthalat Giderleri KDV'si 99		
100 Kasa Hesabı		20.949
100.01 TL Kasası		
102 Bankalar Hesabı		250
102.01.01 Mevduat Hesabı		
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hs.		400
İthalat giderleri ve KDV'nin kaydı		

İthalat bedelinin bankadaki hesaptan transfer edilmesi;

28.09.2020	BORÇ	ALACAK
320 Satıcılar Hesabı	453.600	
102 Bankalar Hesabı		447.600
159 Verilen Sipariş Avansları Hs.		6.000
60.000 \$ X (7,66 - 7,56 TL/\$) = 6.000 TL İthalat bedelinin ödenmesi kaydı		

Banka masrafının kaydı;

28.09.2020	BORÇ	ALACAK
159 Verilen Sipariş Avansları Hs.	300	
102 Bankalar Hesabı		300
Banka masrafının kaydı.		

Son durumda ithalat bedeli ve harcamalarının izlendiği 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı'nın büyük defter görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

159.03 İthalat Sipariş ve Giderleri	
453.600	
6.000	
400	
250	
300	
200	
<u>300</u>	
<u>455.050</u>	6.000
461.050	

İthalat işlemi tamamlandıktan sonra 159 no.lu hesapta biriken 461.050 TL, 153 TİCARİ MALLAR HESABI'na aktarılır. Bu durumda ithal edilen ticari malın maliyeti 461.050 TL olmuş olur.

İthalat dosyasının kapatılması kaydı;

30.09.2020	BORÇ	ALACAK
153 Ticari İCARİ Mallar Hesabı 159 Verilen Sipariş Avansları Hs. İthalatın kapatılması kaydı.	461.050	461.050

2.3.3.5. İhraç Kaydıyla Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İmalatçı firmalar, ürettikleri malları doğrudan yurtdışına ihraç edebildikleri gibi, ihracatçı işletmelere de ihracat kaydıyla satabilirler. İhracat kaydıyla yapılan satışlar, yurtiçindeki işletmelere yapılan satışlar gibi ihracat olarak kabul edilir. Bu tür satışlarda KDV tahsil edilmez. Bu durumda, hesaplanan ancak müşteriden tahsil edilmeyen KDV, 192 DİĞER KDV HESABI'nın altında yer alan Tecil Edilebilir KDV Hesabı yardımcı hesabına kaydedilir. Tecil Edilebilir KDV Hesabı, ihracat kaydıyla yapılan satışlarda tahsil edilmeyen KDV tutarının izlendiği bir hesaptır. Bu yöntemle, imalatçı firmaların ihracat kaydıyla yurtiçindeki satışlarında KDV tahsil edilmediği için, KDV'nin tecil edildiği hesapta izlenmesi sağlanır. Bu durum, ihracatın teşvik edilmesi ve rekabet avantajı sağlanması amacıyla yapılan bir uygulamadır. İmalatçı firmaların KDV hesaplamaları ve kayıtları, Türk Vergi Mevzuatı'na uygun olarak

yapılmalıdır. Mali tabloların düzenlenmesi ve raporlama süreçlerinde, KDV'nin doğru şekilde kaydedilmesi ve izlenmesi önemlidir. Bu sayede, işletmelerin finansal kayıtları güvenilir ve yasal gerekliliklere uygun olur (Yavuz, 2021).

Örnek: XX A.Ş., Bursa'da faaliyet gösteren bir yün iplik üreticisi olarak, ürettiği ürünleri AX Dış Ticaret A.Ş. adlı aracı kuruma ihraç etmektedir. 31.03.2022 tarihinde, 200.000 € tutarında malın ihraç kaydıyla satışı için iki şirket arasında sözleşme yapılmış ve gerekli yasal işlemler tamamlanmıştır. XX A.Ş., AX Dış Ticaret A.Ş. adına düzenlenmiş olan ihraç kaydıyla satış faturasıyla malı sevk etmiştir. 05.04.2022 tarihinde Merkez Bankası'nın belirlediği döviz alış kuru 1 € = 18,30 TL olmuştur.

05.04.2022	BORÇ	ALACAK
120 Alıcılar Hesabı	3.660.000	
192 Diğer KDV Hesabı	658.800	
600 Yurt İçi Satışlar Hs.		3.660.000
391 Hesaplanan KDV Hs.		658.800
200.000 € X 18,30 TL/€ = 3.660.000 TL		
KDV = 200.000 € x 0,18 = 36.000 €		
KDV = 36.000 € X 18,30 TL/€ = 658.800 TL		
Faturalı ihraç kayıtlı satış kaydı.		

İhraç kaydıyla yapılan satışlarda, malların ihraç edilmesi için 3 aylık bir süre bulunmaktadır. Bu süre zarfında ihracat gerçekleşene kadar, KDV ertelenir ve 192 Diğer KDV Hesabı'nda bekletilir. Ancak ay sonunda KDV mahsubu yapılacaksa, 391 Hesaplanan KDV Hesabı'nda bekletmek uygun değildir. Çünkü bu durumda devlete ödenecek KDV tutarı artar. Bu nedenle, 391 no.lu hesaptaki KDV tutarı, 392 no.lu hesaba devredilmelidir. İzlenen 391 Hesaplanan KDV Hesabı'nda bulunan 658.800 TL tutarındaki KDV, ihracat gerçekleşene kadar ertelenmesi için ay sonunda KDV mahsubu yapılana kadar, 392 Diğer KDV Hesabı'na aktarılmalıdır.

30.04.2021	BORÇ	ALACAK
391 Hesaplanan KDV Hs. 392 Diğer KDV Hesabı Tecil edilen KDV' nin ilgili hesaba alınması.	658.800	658.800

İhracatın gerçekleştiği tarihte tecil edilen 658.800 TL'lik KDV tutarının izlendiği 192 ve 392 no'lu hesaplar karşılıklı olarak kapatılır.

30.04.2021	BORÇ	ALACAK
392 Diğer KDV Hesabı 192 Diğer KDV Hesabı İhracatın gerçekleşmesi ve KDV' lerin iptali.	658.800	658.800

2.3.3.6. TMS'nin Dış Ticaret İşlemlerindeki Etkileri

Dünya nüfusunun sürekli olarak artması ve ülkelerin kendi başlarına ihtiyaçlarını karşılayamaması, uluslararası ticaretin zorunlu hale gelmesine yol açmıştır. Ülkeler, üretmedikleri veya ihtiyaç duydukları malları ve hizmetleri diğer ülkelerden temin etme eğilimindedir. Aynı zamanda, ürettikleri mal ve hizmetlerin bir kısmını da diğer ülkelere ihraç etmektedirler. Bu süreçte, taraflar arasında en uygun teslim ve ödeme yöntemlerinin kullanılması önemlidir. Ayrıca, başka ülkelerde faaliyet gösteren şirketler, bu ülkelerin muhasebe standartları hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olmalı ve ilgili ülkenin muhasebe kurallarına göre raporlama yapmalıdır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur, bu komite ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların neden olduğu zorlukları aşmak ve dünya çapında ortak bir muhasebe dilini oluşturmak amacını taşımaktadır. Daha sonra IASC, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UFRS) yayınlamak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak adını değiştirmiştir ve faaliyetlerine devam etmektedir. IASB, uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması için çalışmalar yürütmektedir. Bu standartlar, şirketlerin finansal raporlama süreçlerini uyumlu ve karşılaştırılabilir hale getirmeyi hedeflemektedir (Yavuz, 2021).

Pratikte, muhasebede küreselleşme ve uluslararası standardizasyon, kolaylık sağlamak açısından büyük öneme sahiptir. Çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılabilir ve yorumlanabilir olması, küresel bir standartizasyon sistemine sahip olmanın avantajıyla daha kolay hale gelir. Uluslararası düzeyde muhasebe sisteminin uygulanması, hesap ve terim birliği sağlar ve uluslararası faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablolarının güvenilir ve anlaşılabilir olmasını temin eder. Muhasebede uyumlaştırma olarak adlandırılan çalışmalar, çeşitli muhasebe uygulamalarını tek bir düzene doğru yönlendirir. Standardizasyon, uluslararası kurallara dayanan muhasebe teknikleriyle ilgili bir kavramdır ve uyumlaştırma terimi ise Avrupa Birliği Komisyonu tarafından oluşturulan çalışmalardan türetilmiştir. Bu çalışmalar, üye ülkeler arasında muhasebe uygulamalarında birlik sağlamayı hedeflemektedir (Yavuz, 2021).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, dış ticaret işlemlerinde yer alan muhasebeleştirme ve raporlama süreçlerini TMS 2, TMS 21, TMS 23 ve TFRS 15 Standartlarına uygun olarak açıklamaktır. Bu standartlar, dış ticaret işlemlerinin doğru muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda uygun şekilde sunulması için önemli rehberler sağlamaktadır.

Araştırmanın Önemi

Dış ticaretin UFRS'ye uygun olarak muhasebeleştirilmesi konusunda yapılan çalışmaların genellikle yeterli ayrıntıya sahip olmadığı ve detaylı bir yol haritası sunmadığı doğru bir tespittir. Mevcut literatürde dış ticaret işlemlerinin UFRS'ye uyumlu şekilde nasıl muhasebeleştirileceği ve raporlanacağı konuları eksik kalmaktadır. Ancak dış ticaretin muhasebeleştirilmesi sürecinde bazı temel prensipler ve yaklaşımlar mevcuttur. İşletmeler, dış ticaret işlemlerini UFRS standartlarına uygun şekilde değerlendirmeli ve kaydetmelidir. Bunun için işlemlerin doğası, işletmenin faaliyet alanı ve ilgili UFRS standartları dikkate alınmalıdır.

Dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi sürecinde, genellikle iki temel yaklaşım kullanılır: fiziksel varlık temelli yaklaşım ve ticari işlem temelli yaklaşım. Fiziksel varlık temelli yaklaşımda, dış ticaret işlemleri sonucunda elde edilen varlıklar (örneğin, mal veya hizmetler) muhasebeleştirilir. Ticari işlem temelli yaklaşımda ise işlemlerin doğası, ticari koşullar ve ekonomik olaylar temel alınarak muhasebeleştirme yapılır. Raporlama sürecinde ise işletmeler, dış ticaret işlemlerine ilişkin finansal tabloları UFRS standartlarına uygun şekilde hazırlamalıdır. Bu tablolar, gelir tablosu, bilanço ve nakit akış tablosu gibi finansal tabloları içermelidir. Ayrıca, işletmeler ek açıklamalarla dış ticaret işlemlerine ilişkin ayrıntıları paydaşlara sunmalıdır.

Sonuç olarak, UFRS'ye göre dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konuları henüz detaylı bir şekilde ele alınmamıştır. İşletmeler, kendi özel ihtiyaçlarına ve işlem yapısına göre uygun bir yaklaşım ve yol haritası belirlemeli ve

UFRS standartlarını dikkate alarak işlemlerini muhasebeleştirmelidir. Bu şekilde şeffaflık, güvenilirlik ve uluslararası finansal standartlara uyum sağlanabilir.

Araştırmanın İçeriği

Çalışma üç bölümden vardır. İlk bölüm, Uluslararası ticaretin temel özellikleri vurgulanarak iç ticaretten farklılaştığı noktalar açıklanmıştır. Ayrıca dış ticarete kullanılan ödeme şekilleri, teslim şekilleri ve belgeler gibi konulara değinilmiştir.

İkinci bölümde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) belirme nedenleri, gereklilikleri ve geçiş sürecinde yaşanan sorunlar ele alınmıştır. Uluslararası ticaret işlemleriyle bağlantılı olan UFRS standartları, ayrıntılı bir şekilde özden geçirilmiş ve uluslararası ticaret işlemlerinin bu standartlar çerçevesinde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Son bölümde, dış ticaret yapan işletmelerin finansal raporlama sürecinde gereksinim duyacakları TMS 2, TMS 21, TMS 23 ve TFRS 15 gibi standartlar ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu standartların amaçları, kapsamaları ve standartlarda yer alan tanımlar açıklanmıştır. Ardından, örnek muhasebe uygulamalarıyla birlikte standartlara uygun raporlama örnekleri sunulmuştur.

Bu çalışma, dış ticaretin muhasebeleştirilmesi konusunda UFRS'ye uyum sürecine ışık tutmayı ve dış ticaret işlemlerinin nasıl muhasebeleştirilip raporlanacağına dair bir rehber sunmayı hedeflemektedir.

Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada kullanılan Metodu, konuya dair geniş kapsamlı bir literatür taramasını içermiştir. Araştırmacılar, dış ticaretin muhasebeleştirilmesi ve UFRS'ye uyum süreci hakkında bilgi edinmek için çeşitli kaynakları kullanmışlardır. Bu kaynaklar arasında konuyla ilgili kitaplar, akademik makaleler, internet dokümanları ve önceki tezler bulunmaktadır. Araştırmacılar, dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve UFRS standartlarına uyum konusunda yapılan çalışmalarını inceleyerek, mevcut literatürdeki bilgileri derlemiş ve analiz etmişlerdir.

Literatür taraması, çalışmanın temel dayanağını oluşturmuş ve dış ticaretin muhasebeleştirilmesi konusunda bilgi eksikliklerini belirlemeye yardımcı olmuştur.

Bu şekilde, mevcut bilgilere dayanarak eksiklikleri tamamlamak ve konuyla ilgili daha fazla anlayış geliştirmek için çalışmaya katkı sağlanmıştır. Yöntem olarak literatür taraması, konunun genel bir anlayışını sunmak ve dış ticaret işlemlerinin UFRS'ye uygun muhasebeleştirilmesi konusunda var olan bilgileri derlemek için etkili bir yaklaşımdır. Bu şekilde, çalışmada sunulan bilgilerin güvenilirliği ve geçerliliği artırılmıştır.

Araştırma kısıtları

Çalışmanın sınırlılıklarını belirtmek gerekirse, uluslararası ticaret işlemlerinde istifade edilen muhasebe standartlarına ilgili açıklama ve uygulamaların yeterli düzeyde yer almaması önemli bir kısıttır. Bu durum, dış ticaret işlemlerinin karmaşıklığı ve çok çeşitli olması nedeniyle kaynakların sınırlı olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, dış ticaretin hızla değişen ve gelişen bir alan olması, mevcut literatürdeki bilgilerin güncelliği konusunda da bir sınırlama oluşturabilir. Bununla birlikte, çalışmanın temel amacı dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili genel bir anlayış sunmak olduğundan, bu sınırlılıklar dikkate alınarak mevcut kaynaklar en iyi şekilde kullanılmıştır.

3.1. TMS 2 Stoklar Standartları

Dış ticaret işlemlerinde stoklar, ticari faaliyetlerin temelini oluşturan önemli bir unsurdur. Dış ticaret yapan işletmeler için ticaret konusu olan mallar veya hizmetler stoklar hesabında kaydedilmelidir. Stoklar standardı, dış ticaretin muhasebeleştirilmesindeki mal kayıtlarının nasıl tutulması gerektiğini belirlemektedir (Atıyah, 2017).

Ticari işletmelerde stoklar genellikle ticari mallar olarak sınıflandırılmakta iken, üretim işletmelerinde farklı stok kategorileri bulunmaktadır. Üretim işletmeleri, tamamlanan ve satılacak olan mamul stokları, üretim aşamasında bulunan yarı mamul stokları, üretim süreci henüz başlamamış olan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve diğer malzemelerden oluşan ilk madde ve malzeme stoklarını içermektedir. Bu farklı stok kategorileri, üretim sürecinin aşamalarını ve malzeme tüketimini izlemek, üretim verimliliğini değerlendirmek ve mali raporlama yapmak için önemlidir. Ticari işletmelerdeki stoklar genellikle satış odaklı iken, üretim

işletmelerinde stoklar üretim sürecini destekleyen unsurları yansıtmaktadır (Kökeş, 2014).

Ticari işletmelerin yanı sıra üretim işletmeleri de dahil olmak üzere, tüm işletmelerin TMS 2 stoklar standardını bilmeleri ve uygulamaları gerekmektedir. Bu standart, stokların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi konusunda genel bir çerçeve sunar. Stoklar, işletmelerin faaliyetlerinde önemli bir rol oynar ve doğru muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlar. TMS 2, stokların maliyetini belirleme, net realizeable değerini hesaplama ve stokların sunumunu kapsayan temel prensipleri belirler. Bu standartın uygulanması, işletmelerin stoklarının doğru bir şekilde izlenmesini, değerlendirilmesini ve raporlanmasını sağlayarak işletme performansının değerlendirilmesine ve karar verme süreçlerine katkıda bulunur. Bu nedenle, dış ticaret işlemlerine odaklanan bir çalışmada yer alması uygun görülmüştür. Dış ticaret işlemlerinde stokların doğru ve tutarlı bir şekilde muhasebeleştirilmesi, işletmelerin finansal bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlar. Bu da dış ticaretin etkin bir şekilde yönetilmesine ve karar verme süreçlerinin iyileştirilmesine yardımcı olur. Stoklar standardının dış ticaret işlemlerinde uygulanması, işletmelerin faaliyetlerini daha iyi izlemelerini, maliyetleri doğru bir şekilde hesaplamalarını ve stok yönetimini etkinleştirmelerini sağlar (Atıyah, 2017).

3.1.1. Standardın Amacı

Stoklarla ilgili Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS 2), ticari işletmelerde alım satımı yapılan ürünlerin ve üretim işletmelerinde elde edilen veya üretilen malların maliyetlerinin hesaplanması, ölçülmesi, değerlendirilmesi ve izlenmesi için belirli kurallar ve ilkeler sunar.

Bu standartın temel amacı, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Stokların muhasebeleştirilmesiyle ilgili önemli konu, stokların varlık olarak kaydedilmesi, kullanılması ve elden çıkarılması sürecinde elde edilen gelirlerin ilgili maliyetlerle karşılaştırılmasıdır. Bu şekilde, stokların değeri ve maliyeti belirlenebilir. Ayrıca, stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi ve bunların nasıl belirleneceği, gider olarak kaydedilmesi gibi konular da bu standartta detaylı bir

şekilde açıklanır. Standart aynı zamanda, stok maliyetlerinin nasıl oluşacağı, hangi unsurları içereceği ve uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında bilgi sağlar. Stokların değerlemesi, stokların maliyetinin doğru bir şekilde belirlenmesini ve finansal raporlamanın doğruluğunu sağlar (www.kgk.gov.tr).

TMS 2 stoklar standardı, finansal raporlamanın güvenilirliğini artırmak ve işletmelerin stok yönetimini etkinleştirmek amacıyla uluslararası muhasebe standartlarının bir parçası olarak geliştirilmiştir. Bu standartın uygulanması, işletmelerin stoklarını doğru bir şekilde değerlendirmesini ve stok maliyetlerini hesaplamasını sağlar. Böylece, işletmeler stoklarıyla ilgili doğru kararlar alabilir ve finansal performanslarını daha sağlıklı bir şekilde değerlendirebilir. TMS 2 stoklar standardı, Türkiye'deki Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından kabul edilmiş ve uygulanmaktadır. Bu standart, işletmelerin stoklarla ilgili muhasebeleştirme süreçlerini düzenlemek ve işletmelerin finansal bilgilerini uygun ve güvenilir bir şekilde raporlamasını sağlamak için önemlidir (www.kgk.gov.tr).

3.1.2. Standartın Kapsamı

Bu Standart, aşağıdaki konuları kapsamaktadır;

- Bu Standart, inşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,
- Finansal araçlar,
- Tarımsal faaliyetlere ait canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin hasat zamanındaki durumuyla ilgili olarak uygulanır.

Ancak, yukarıda belirtilen konular dışındaki tüm stoklar için ise bu Standart geçerlidir. Bu kapsamda, işletmelerde bulunan ticari mallar, mamul stoklar, yarı mamul stoklar, hammadde stokları, yardımcı malzeme stokları ve diğer malzeme stokları gibi çeşitli stok türleri yer almaktadır (www.kgk.gov.tr).

Bu Standart, bu stokların muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi, izlenmesi ve sunulan finansal raporlarda yer almasıyla ilgili kuralları ve ilkeleri belirler. Stokların maliyetinin doğru bir şekilde belirlenmesi, stokların değerlendirilmesi, stok dönüş hızı gibi konular bu Standart kapsamında ele alınır. Öte yandan, inşaat sözleşmeleri, hizmet

sözleşmeleri, finansal araçlar ve tarımsal faaliyetlere ilişkin stoklar için farklı muhasebe standartları veya rehberlikler geçerli olabilir. Bu durumda, ilgili standartlar ve rehberlikler doğrultusunda hareket edilir. Ancak, bu Standart, bu tür stoklarla ilgili genel prensipleri ve ilkeleri de içermektedir (www.kgk.gov.tr).

3.1.3. Standartla İlgili Bilinmesi Gereken Tanımlar

Stoklar, işletmenin normal işleyişi sırasında elde tutulan varlıklardır. Bu varlıklar, atılması planlanan, satışa yönelik üretilen veya üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılan ilk madde ve malzemeleri kapsar (www.kgk.gov.tr).

Net gerçekleşebilir değer, bir stokun tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satış için gereken tahmini giderlerin toplamının çıkarılmasıyla hesaplanan bir tutarı ifade eder. Bu değer, işletmeye özgüdür ve stokların gerçek değeriyle aynı olmayabilir (www.kgk.gov.tr).

Gerçeğe uygun değer, aynı stokun bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında değiş tokuş edilebileceği tutarı ifade eder. Bu değer, objektif bir piyasa değeri olarak kabul edilir ve stokların gerçeğe uygun değeri, net gerçekleşebilir değerden satış giderlerinin çıkarılmasıyla elde edilen tutardan farklı olabilir. Özetle, stokların değerlemesinde net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir tahmin değerini ifade ederken, gerçeğe uygun değer ise daha objektif bir piyasa değerini ifade etmektedir. Bu farklı değerler, stokların finansal raporlamasında dikkate alınmalı ve işletme tarafından ilgili muhasebe standartları doğrultusunda hesaplanmalıdır (www.kgk.gov.tr).

Örnek: ETS Dış Ticaret A.Ş. adlı bir firma, üretim sürecinde kullanılmak üzere hammadde satın almıştır. Satın alınan hammadde için fatura bedeli 75.000 TL olarak belirlenmiştir. Bunun yanı sıra, hammaddeyi almak için yapılan nakliye işlemi için 1.500 TL ve sigorta bedeli için de 750 TL harcanmıştır. (Bu hesaplamada KDV dikkate alınmamıştır.) Firma, satın alma işlemi sırasında katlanılan tüm bu ek giderleri, hammadde maliyetine dahil etme kararı almıştır.

-----/-----
 150 İLK MAD.MALZ.STOKLARI 15.600

01. Alış Tutarı	75.000	
02. Nakliye Gideri	1.500	
04. Sigorta Gideri	750	
102 BANKA		77.250

-----/-----

ETS Dış Ticaret A.Ş. firması tarafından satın alınan hammadde için toplam maliyet 77.250 TL olarak belirlenmiştir. Bu maliyet, satın alım işlemi sırasında karşılanan tüm giderleri içermektedir ve üretim maliyetine yansıtılacaktır.

3.1.4. Stokların Maliyeti

TMS 2 stoklarla ilgili muhasebe standardında, stokların maliyetinin üç temel unsurdan meydana geldiği ifade edilir.

- Satın alma maliyetleri,
- Dönüştürme maliyetleri,
- Diğer maliyetler.

3.1.4.1. Satın Alma Maliyetleri

Stoklardaki satın alma maliyeti, fiyatlar, ithalat vergileri, diğer vergiler, boşaltma maliyetleri, nakliye maliyetleri ve hizmetlerin/malzemelerin temini gibi unsurlarla doğrudan ilişkili olan maliyetlerin toplamını ifade eder. Bu maliyetler, şirketin malzeme ve hizmetleri tedarik etmek için yaptığı harcamaları içerir. İskonto ve benzeri indirimler, satın alma maliyetlerinin hesaplanmasında göz önünde bulundurulabilir. Bu indirimler, tedarikçilerle yapılan anlaşmalar, toplu satın almalar veya özel teklifler gibi durumlarda sağlanabilir. İndirimler, satın alma maliyetinin hesaplanmasında düşülebilir veya satın alma fiyatına yansıtılabilir. Bu sayede şirketler, maliyetlerini azaltarak karlılıklarını artırabilir ve rekabet avantajı elde edebilir. Sonuç olarak, stoklardaki satın alma maliyeti, malzemelerin ve hizmetlerin tedarik süreciyle bağlantılı olan maliyetlerin bir araya gelmesidir. İskonto ve benzeri indirimler, satın alma maliyetlerini belirlemede önemli bir rol oynar ve şirketlere maliyetleri kontrol etme ve rekabet gücünü artırma imkanı sunar (www.kgk.gov.tr).

3.1.4.2. Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri, doğrudan üretim süreciyle ilişkili olan maliyetleri içerir. Bu maliyetler, doğrudan işçilik maliyetleri gibi direkt işçilik giderlerini kapsar. Aynı zamanda, hammadde ve malzemelerin ürüne dönüştürülmesi sürecinde ortaya çıkan sabit ve değişken genel üretim giderleri de bu maliyetlere dahildir. Sabit genel üretim maliyetleri, üretim miktarından bağımsız olarak sabit kalan dolaylı üretim maliyetlerini temsil eder. Bu maliyetler arasında amortisman giderleri, fabrika binası ve ekipmanının bakım-onarım maliyetleri gibi kalemler bulunur. Değişken genel üretim giderleri ise, üretim miktarıyla doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetlerini ifade eder. Örnek olarak, endirekt (dolaylı) malzeme ve işçilik maliyetleri verilebilir (www.kgk.gov.tr).

Dönüştürme maliyetleri, stokların üretim süreciyle ilişkili olan maliyetleri içerir. Bu maliyetler, doğrudan işçilik giderleri gibi direkt işçilik maliyetlerini içerir. Aynı zamanda, hammadde ve malzemelerin ürüne dönüştürülmesi sürecinde ortaya çıkan sabit ve değişken genel üretim giderlerini kapsar. Sabit genel üretim maliyetleri, üretim miktarından bağımsız olarak sabit kalan dolaylı üretim maliyetlerini temsil eder. Bu maliyetler, fabrika binasının bakım-onarım maliyetleri ve amortisman giderleri gibi unsurları içerir. Değişken genel üretim giderleri ise, üretim miktarına bağlı olarak değişen dolaylı üretim maliyetlerini ifade eder. Örneğin, endirekt malzeme ve işçilik maliyetleri bu kategoriye girer. Stokların maliyeti hesaplanırken, dönüştürme maliyetleri dikkate alınır ve bu maliyetler stok değerini etkiler (www.kgk.gov.tr).

Birden fazla ürünün birlikte üretildiği durumlarda, ayrı ayrı üretim maliyetlerinin belirlenmesi mümkün olmayabilir. Bu durumda, maliyetler tutarlı ve rasyonel bir yöntemle dağıtılır. Genellikle, ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre dağıtım yapılır. Yan ürünler genellikle küçük öneme sahiptir ve ayrı olarak değerlendirilmez. Yan ürünlerin net gerçekleştirilebilir değerleri belirlenir ve bu değerler ana ürünün maliyetinden düşülür. Bu şekilde, ana ürünün defter değeri, maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez. Bu dağıtım yöntemi, üretim sürecindeki karmaşık maliyetleri adil bir şekilde hesaplamak ve stokların doğru değerlemesini sağlamak için kullanılır (www.kgk.gov.tr).

3.1.4.3. Diğer Maliyetler

Stokların maliyetine dahil edilen giderler, stokların mevcut durumları ve konumlarına uygun olan giderlerdir. Ancak bazı giderler stok maliyetine dahil edilmez ve o dönemin gideri olarak kabul edilir. Bu durumlarda aşağıdaki giderler stok maliyetine dahil edilmez. Bu maliyet unsurları, stokların değerlendirilmesi sırasında dikkate alınmayan maliyetlerdir. İlk madde ve malzeme atıkları, işçilik ve diğer üretim maliyetleri, normalden fazla gerçekleştiğinde, bu fazla maliyetler stokların maliyetine eklenmez. Depolama giderleri, bir sonraki üretim aşaması için gerekli olmadığında, stokların maliyetine yansıtılmaz. Genel yönetim giderleri, stokların bulunduğu konum veya duruma katkıda bulunmadığında, stok maliyetlerine dahil edilmez. Satış giderleri ise, stokların değerlendirilmesi sırasında dikkate alınmayan bir maliyet unsuru olarak kabul edilir (www.kgk.gov.tr).

Örneğin, özel bir isteğe bağlı olarak üretilen bir ürün tasarımı veya geliştirme maliyetleri, stok maliyetine dahil edilebilir. Ancak normalin üstünde gerçekleşen fireler, işçilik maliyetleri veya depolama giderleri gibi unsurlar stok maliyetine dahil edilmez. Aynı şekilde, stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesine katkısı olmayan genel yönetim giderleri veya satış giderleri de stok maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, stokların maliyetine etkisi olmayan veya stokların mevcut durumları ve konumlarına uygun olmayan giderlerdir. Bu nedenle, bu giderler oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilir ve gelir tablosunda gider olarak kaydedilir (www.kgk.gov.tr).

3.1.4.4. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmet sunan işletmelerde, eğer verilen hizmetin geliri henüz mali tablolara yansıtılmamışsa, ilgili giderler stok hesabına kaydedilir. Bu stokların maliyeti, hizmetin sunumunda doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri, diğer maliyetler ve genel giderler gibi unsurları içermektedir. Ancak, satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bu giderler, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu tür giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara kaydedilir. Hizmet sunan bir işletmenin stok maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez (Ağsakal, 2015).

Hizmet sunan bir işletme, verdiği hizmetin gelirini mali tablolara yansıtmadığında, satış ve genel yönetim ile ilişkili personelin işçilik ücretleri ve bu giderler hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu tür giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara kaydedilir. Bir hizmet sunan işletmenin stok maliyeti, yalnızca hizmetin doğrudan sunumunda görev alan personelin işçilik ücretleri, diğer maliyetler ve ilgili genel giderleri içerir. Ancak, kar marjı veya üretimle ilgili olmayan maliyetler, hizmet sunan bir işletmenin stok maliyetine dahil edilmez (www.kgk.gov.tr).

3.1.4.5. Stokların Borçlanma Maliyetleri

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, stokların maliyetine borçlanma maliyetlerini belirli koşullar altında dahil etme olanağı sağlar. Bir işletme, stokları vadeli ödeme koşuluyla satın aldığı anda, anlaşma peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında finansman unsurlarını içeren bir fark içeriyorsa, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Böylece, stokların maliyeti, borçlanma maliyetlerini içerecek şekilde düzenlenir (Atıyah, 2017).

Yine de, standardın bir ifadesine göre, stok alımlarında doğrudan döviz üzerinden faturalandığı durumlarda ortaya çıkan kur farkları stokların satın alma maliyetine dahil edilemez. Bu durumda, ilgili TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı'nın hükümlerine göre, kur farkları ilgili gelir-gider hesapları içinde muhasebeleştirilmelidir. Satın alma maliyetlerinin içerisinde alışla ilgili faiz ve kur farkı giderleri yer almaz (www.kgk.gov.tr).

3.1.5. Stokların Değerlemesi

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerleri arasından daha düşük olanıyla değerlendirilir. Bu yaklaşımın temel nedeni, stokların mali tablolarda kullanılması veya satılması durumunda beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle değerlendirilmeyeceğidir. Bu prensip, stokların gerçek değerinden daha yüksek bir değere sahip olmamasını sağlar. Bu bilgi, stokların değerlendirilmesiyle ilgili genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine dayanmaktadır (www.kgk.gov.tr).

Yine de, bazı durumlarda stokların maliyeti geri kazanılamaz ve stok maliyeti, geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Uluslararası Muhasebe Standartları

(UMS) 2, bu tür durumları "Stokların zarar görmesi" olarak tanımlamıştır. Örnek olarak, stokların teknolojik olarak kullanılamaz hale gelmesi, demode olması veya hasar görmesi gösterilebilir (Yiğit ve Büyükepekci, 2016).

Stokların kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi, stokların satış fiyatlarının düşmesi, stokların tahmini tamamlanma maliyetinin artması ve stokların tahmini satış maliyetinin artması gibi durumlar, stokların zarar gördüğü durumları ifade eder. Bu tür durumlar, stokların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi sürecinde önem taşır. Stokların zarar gördüğü durumlarda, stokların maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Bu durumda, stoklar zarar gördüğü ölçüde değerlendirilir ve mali tablolara yansıtılır. Böylece, stokların gerçek değerinden fazla değerlendirilmesi engellenir ve işletme finansal durumunu doğru bir şekilde yansıtabilir (Yiğit ve Büyükepekci, 2016).

3.1.5.1. Stoklarda Değer Düşüklüğü

Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyetinin veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda geri kazanılamayabilir. Stoklar, mali tablolarda kullanımları veya satışları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle değerlendirilemez. Bu durumda, maliyetlerin elde edilecek tutardan yüksek olması, stok değer düşüklüğü karşılığının ayrılmasını gerektirir. Stokların değerlendirilmesi, maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanıyla yapılır. Bu prensip, stokların gerçek değerinden daha fazla değerlendirilmesini sağlar (www.kgk.gov.tr).

Eğer net gerçekleştirilebilir değer negatif bir değere ulaşırsa, stoklar net gerçekleştirilebilir değere indirgenmelidir. Bu durumda, 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabı kullanılarak stok değer düşüklüğü ayrılır. Bu sayede, stoklar bilançoda hem maliyet değeriyle hem de değer düşüklüğüyle gösterilir. Bu işlem, stokların gerçek değerinden daha düşük bir değere indirgenmesini ve finansal tabloların doğru bir şekilde yansıtılmasını sağlar (www.kgk.gov.tr).

3.1.5.2. Net Gerçekleştirilebilir Değer

Bir işletmenin stoklarının satılmasından sonra elde edilen net miktar, net gerçekleştirilebilir değer olarak adlandırılır. Bu değer, standartların tanımları bölümünde de belirtilmiştir. Net gerçekleştirilebilir değer, stokların satış fiyatından tahmini satış

giderleri ve tahmini tamamlama maliyetlerinin düşülmesiyle hesaplanır. Bu hesaplama, işletmenin stoklarının satışından sonra elde edilen gerçek geliri yansıtarak işletmenin finansal performansını doğru bir şekilde gösterir.

$$NGD = SF - TTM - TSG$$

NGD: Net Gerçekleşebilir Değer

SF: Satış Fiyatı

TTM: Tahmini Tamamlama Maliyeti

TSG: Tahmini Satış Giderleri

Net gerçekleşebilir değer tahmini, stokların satışı durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarlarına dayanarak yapılır. Bu tahminler, mevcut güvenilir kanıtlara ve dönem sonundaki koşullara uyumlu olduğu sürece, fiyat ve maliyet dalgalanmalarını da dikkate alır. Bununla birlikte, geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değer belirlenmesi sırasında göz ardı edilir (Kökeş, 2014).

Net gerçekleşebilir değer tahminlerinin yapılması, stokların elde tutulma amacını da dikkate alır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değeri, sözleşme fiyatına dayanarak belirlenir. Eğer elde tutulan stoklar satış sözleşmesinde belirtilenden fazlaysa, fazla kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları göz önünde bulundurularak hesaplanır. Stokların elde tutulması veya satın alma taahhüdü nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya koşullu borçlar da ayrı bir işlem görmektedir. Bu durumlar, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın hükümleri doğrultusunda ele alınır. Net gerçekleşebilir değer tahminleri, işletmelerin stoklarının gerçek değerini belirlemelerine ve finansal raporlamalarını doğru bir şekilde yapmalarına yardımcı olur (www.kgk.gov.tr).

Net gerçekleşebilir değer hesaplanması için kullanılacak yöntemler şunlardır (www.kgk.gov.tr);

- Borsa değeri, Eğer ilgili stok unsurunun borsada işlem gördüğü durumlarda, borsa değeri kullanılabilir. Borsada işlem gören stokların değeri, piyasadaki arz ve talep koşullarına göre belirlenebilir.
- Stok devir hızı, Stok devir hızı, işletmenin geçmiş dönemlerdeki stok satışlarını inceleyerek hesaplanır. Son dönemlerde yapılan satış rakamlarından hareket edilerek stokların net gerçekleşebileceği değer tahmin edilebilir.
- Piyasa fiyatı, Piyasa fiyatı, benzer stokların piyasada ne kadar değerlendirildiğini yansıtır. Piyasa fiyatlarından yola çıkarak stokların net gerçekleşebileceği değer tahmin edilebilir.
- Takdir komisyonları ve bilirkişilik kurumları, Takdir komisyonları veya bilirkişilik kurumları, stokların değerlemesi konusunda uzmanlaşmış kuruluşlardır. Bu kuruluşlardan alınan görüşler, stokların net gerçekleşebileceği değer belirlenmesinde kullanılabilir.
- Meslek odaları tarafından oluşturulan komisyonlar, Bazı meslek odaları, stok değerlemesi konusunda komisyonlar oluşturabilir. Bu komisyonlar, stokların net gerçekleşebileceği değer belirlenmesinde rehberlik edebilir. .

Mamullerin net gerçekleşebilir değeri, üretiminde kullanılan ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha yüksek bir değer bekleniyorsa, bu ilk madde ve malzemelerin maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarında düşüş olduğunda veya mamullerin maliyeti net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olduğunda, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değere indirgenebilir. Bu sayede, stokların gerçek değerinden fazla değerlendirilmesi önlenmiş olur.

Finansal dönemlerde düzenli olarak net gerçekleşebilir değer gözden geçirilmelidir. Eğer önceden ayrılan değer düşüklüğü karşılığı bulunuyorsa ve bu durum geçerliliğini yitirirse veya ekonomik koşullar değişirse ve net gerçekleşebilir değerinde artış olduğu kanıtlanırsa, önceden ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilebilir. Bununla birlikte, iptal edilecek tutar, önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarıyla sınırlı olacaktır. Böylece, yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden daha düşük olanı olarak belirlenecektir. Bu durum, stok

değerinde düşüş yaşanan durumlarda, örneğin satış fiyatındaki düşüş nedeniyle ortaya çıkabilir (www.kgk.gov.tr).

3.1.5.3. Stokları Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında, stokların kayıtlı değeri, stoklarla ilişkili gelirin finansal tablolara kaydedildiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Eğer stoklar net gerçekleşebilir değere indirgenmişse, stok değer düşüklüğü karşılığı tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgeme ve kayıpların meydana geldiği dönemde gider olarak kaydedilir. Net gerçekleşebilir değerde bir artış olduğunda ise, iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığı tutarı, iptal edildiği dönemde tahakkuk eden satış maliyetini azaltmak amacıyla muhasebeleştirilir. Böylece, finansal tablolarda stokların doğru ve uygun değeri ile ilgili gelir-giderlerin doğru bir şekilde yansıtılması sağlanmış olur (www.kgk.gov.tr).

İmal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenir ve varlıkların hizmet süresi içinde gider olarak kaydedilir. Bu şekilde, stoklar işletmenin üretim sürecinde kullanılan malzemelerin maliyetini yansıtarak, varlıkların amortisman ve kullanım süresi boyunca doğru şekilde değerlendirilmesini sağlar.

3.1.5.4. Raporlanacak Bilgiler

Finansal tablo dipnotlarında stoklarla ilgili olarak aşağıdaki konular açıklanır (Atıyah, 2017);

- Stokların değerlemesinde kullanılan muhasebe politikaları ve uygulanan maliyet hesaplama yöntemleri belirtilir.
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve işletme açısından uygun şekilde sınıflandırılmış ayrı ayrı stok tutarları sunulur.
- Stokların finansal tablolardaki değeri, gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetlerin düşüldüğü miktarla ifade edilir.
- Dönem içinde gider olarak kaydedilen stokların miktarı belirtilir.
- 34. paragrafa göre, dönem içinde gider olarak kaydedilerek kayıttan düşülen stokların tutarı açıklanır.
- 34. paragrafa göre, kayıttan düşülen stokların iptaliyle ilgili bilgiler paylaşılır.

- 34. paragrafa göre, stokların iptaline neden olan olaylar ve bu iptalin finansal etkileri açıklanır.

3.1.6. Dış Ticarete VUK ve TMS Yönünden Stok Maliyetleri

Yurt içi satın alınan ticari maldan farklı olarak ithal edilen malın maliyeti, birçok farklı gideri kapsar. Bu giderler, malın ithalat süreci boyunca gerçekleşir ve mal bedeli, sigorta, navlun, ardiye, gümrük vergisi, ek mali yükümlülükler ve muhabir banka masrafı gibi unsurları içerir. Bu giderler, ödenecek gümrük vergisi ve Katma Değer Vergisi gibi mali yükümlülüklerin hesaplanmasında önemlidir. İthal edilen malın maliyetiyle ilişkili olan bu giderlerin doğru bir şekilde sınıflandırılması ve kaydedilmesi gerekmektedir. Bu, Ticaret Bakanlığı'nın denetimlerinde sorun yaşanmaması ve yaptırımlarla karşılaşılması için önemlidir. Bir giderin yanlış veya eksik bir şekilde başka bir mal ile ilişkilendirilmesi, gümrük vergisi ve Katma Değer Vergisi matrahının yanlış hesaplanmasına ve hatalı beyanlara yol açabilir. İthalat süreci genellikle karmaşık ve uzun bir süreçtir. Bu nedenle, malın maliyetini oluşturan unsurların dikkatlice sınıflandırılması, kaydedilmesi, arşivlenmesi ve raporlanması gerekmektedir. Bu işlemlerin doğru bir şekilde yapılması, finansal tablolarda doğru bir şekilde stok maliyetinin yansıtılmasını sağlar (Yılmaz, 2020).

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı, özellikli bir varlığın edinilmesi sırasında doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin malın maliyetine dahil edilebileceğini belirtir. Diğer taraftan, diğer borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak kaydedilir. Özellikli varlık terimi, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi için uzun bir süreyi gerektiren varlıkları ifade eder. Vergi Usul Kanunu (VUK) ise, malın özellikli olup olmadığına bakılmaksızın vadeli fiyat ile peşin fiyat arasındaki farkların stokların maliyetine dahil edilmesi gerektiğini belirtir. Bu yaklaşım, malın edinilme maliyetinin doğru bir şekilde yansıtılmasını ve vergi mevzuatıyla uyumlu bir şekilde hareket edilmesini sağlar. Bu standartlar ve düzenlemeler, borçlanma maliyetlerinin hesaplanması ve stokların maliyetine dahil edilmesi konusunda rehberlik sağlar. Böylece işletmeler, finansal tablolarını doğru bir şekilde hazırlayabilir ve mal edinimleriyle ilgili maliyetleri etkin bir şekilde yönetebilir. Sonuç olarak, ithal edilen malın maliyetini doğru bir şekilde belirlemek için giderlerin özenle sınıflandırılması, kaydedilmesi, arşivlenmesi ve raporlanması gerekmektedir. Bu,

Ticaret Bakanlığı denetimlerinde sorun yaşanmaması ve finansal tablolarda doğru bir şekilde maliyetlerin yansıtılmasını sağlar (Yılmaz, 2020).

İthalat işlemleri genellikle yabancı para cinsinden gerçekleştirildiği için ödeme tarihleri ile malın ithal edildiği tarihler arasında kur farkları ortaya çıkabilir. Özellikle peşin alımlarda, ödeme tarihinde döviz kuru yüksekken, malın ithal edildiği tarihte döviz kuru düşükse, ithalatçılar için olumsuz bir kur farkı durumu ortaya çıkar. Vergi Usul Kanunu (VUK) gereğince, malın iktisap edildiği tarihe kadar olan tüm giderler malın maliyetine dahil edildiğinden, olumsuz kur farkları da maliyete dahil edilmelidir. Bu şekilde, kur farklarının etkisi doğru bir şekilde hesaplanır ve finansal tablolarda doğru bir maliyet yansıtması sağlanır. Bu durum, işletmelerin vergi mevzuatına uygun hareket etmesini ve ithalat sürecinde oluşan maliyetleri doğru bir şekilde yönetmesini sağlar (Atıyah, 2017).

Bu durum, raporlama dönemi sonunda mevcut stokların değerlemesinde ve vergi/kâr payı hesaplamalarında farklılıklara yol açabilir. Özellikle peşin veya vadeli ithal edilen malların raporlama dönemi içinde satılması veya dönem sonunda stoklarda kalması durumunda, farklı sonuçlar ortaya çıkabilir. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre hazırlanan finansal tablolar ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (TMS) arasında uyum veya farklılıklar olabileceği söylenebilir. Özellikle VUK'un kurallarına göre malın maliyetine dahil edilen olumsuz kur farkları, vergi ve kâr payı hesaplamalarında etkili olurken, uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan finansal tablolarda bu durum farklılık gösterebilir. Uluslararası standartlar, kur farklarının muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunumu konusunda farklı kurallar ve yaklaşımlar benimseyebilir. Bu nedenle, raporlama döneminin sonunda ortaya çıkan farklı sonuçlar, VUK ile TMS arasındaki uyumu veya farklılığı gösterebilir. Bu durum, kur farklarının ve ithalatın zamanlamasının stok değerlemesi ve finansal tablolar üzerindeki etkisini vurgulamaktadır. İthalatçılar, kur risklerini dikkate alarak ve giderleri doğru bir şekilde kaydederek maliyetleri ve finansal tabloları doğru bir şekilde hesaplamalıdır. Ayrıca, TMS ve VUK gibi ilgili standartların gerekliliklerini takip etmek önemlidir (Yılmaz, 2020).

3.1.7. Dış Ticaret İşlemlerinin TMS-2 Stoklar Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi

Burada öncelikle TMS/TFRS ve VUK'un stok değerlemesi konusundaki yaklaşım farklılıklarını vurgulamak uygun olacaktır. TMS/TFRS ile Vergi Usul Kanunu arasındaki stok değerlendirme yaklaşımları Şekil 3.1'de karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Tablo 3.1. Stok Değerlemesi

	TMS/TFRS	VUK
İLK KAYIT	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli (Md 274. 275)
MALİYETİN BELİRLENMESİ	Normal Maliyet Yöntemi	Tam Maliyet Yöntemi (Md. 275)
SONRAKİ DEĞERLEME	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerden Düşük Olanı	Maliyet Bedeli (Md. 274 uyarınca karşılık ayrılabilir)
BORÇLANMA MALİYETLERİ	Özellikli varlıklarda maliyete eklenir, diğerlerinde doğrudan faiz gideridir	Vadeli satın almalarda maliyete eklenir, kredili satın almalarda maliyete eklenmesi ihtiyaridir (VUK Gen. Teb. 238)
MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	LIFO haricinde gerçeğe en yakın hesaplama yöntemi	LIFO haricinde gerçeğe en yakın hesaplama yöntemi
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	Net gerçekleşebilir değer ile değerlendirildiğinde karşılık ayrılmış olur	Md. 274 uyarınca değerlendirme gününde satış bedeli maliyet bedeline göre %10 veya daha fazla düşüklük gösterirse veya Md. 278: tabi afetler veya diğer haller nedeniyle değeri azalırsa emsal bedel ile değerlendirilir
YAN ÜRÜN DEĞERLEMESİ	Net gerçekleşebilir değerle değerlendirilir.	Md. 278 uyarınca emsal bedel ile değerlendirilir.

Kaynak : Ağsakal, 2015

Örnek 1: A Ticaret işletmesi, B işletmesinden 11.10.2022 tarihinde, peşin fiyatı 10.000 \$ olan malı 3 ay vadeli olarak 11.000 \$ karşılığında satın almıştır. Bu

ticari malların satın alındığı tarihteki dolar kurunun 13.80 ₺ olduğu bilgisi mevcuttur. Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----11.10.2022-----		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	151.800	
320 SATICILAR HESABI		151.800
11.000 * 13,80 = 151.800 ₺		

Bu veriler ışığında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

İthalat işlemlerinin takibi için 159 numaralı "Verilen Sipariş Hesabı"nın alt hesapları kullanılmaktadır. Yurt dışından ithal edilecek stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemeleri, "Yurt Dışı Sipariş Avansları" adı altında 159 numaralı hesabın alt hesaplarına muhasebeleştirilir. Bu alt hesaplarda, mal bedeli, banka masrafları, kredi kullanımına bağlı faizler, sigorta, navlun, gümrük vergisi, gümrükte ödenen ardiye yükleme boşaltma giderleri ve komisyonlar izlenir.

-----11.10.2022-----		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	138.000	
325 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERİ*	13.800	
320 SATICILAR HESABI		151.800
10.000 * 13.80 = 138.000 ₺		
(11.000-10.000) * 13,80 = 13.800 ₺*		
11.000*13.80 = 151.800 ₺		

Vadeli mal alımlarında ortaya çıkan vade farkları, Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre satın alınan malların maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmez. TMS'ye uygun bir muhasebeleştirme örneği düşünelim: İşlemden önce, Ticari Mallar hesabı, malın peşin tutarı kadar borçlandırılır. Ertelenmiş Faiz Gideri hesabı, ödenecek vade farkı tutarı kadar borçlandırılır ve indirilecek KDV hesabı ise toplam ödenecek tutar üzerinden hesaplanan tutar kadar borçlandırılır. Satın alma işlemi kredi ile gerçekleştirildiği için Satıcılar hesabı, Ticari Mallar, Ertelenmiş Faiz Gideri ve İndirilecek KDV hesaplarının toplam tutarı kadar alacaklandırılır. Bu şekilde, TMS'ye uygun bir muhasebeleştirme gerçekleştirilmiş olur.

Alış iadesi durumunda, örneğin alınan malların 500 dolarlık kısmının satıcıya iade edildiğini varsayalım. Bu durumda VUK (Vergi Usul Kanunu) açısından kayıtların farklılık göstermeyeceği gibi, yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır (İade tarihindeki Merkez Bankası dolar alış kuru 13.90 olarak kabul edilmiştir:

-----12.11.2022-----		
320 SATICILAR HESABI	6.950	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		6.900
646 KAMBIYO KARLARI HESABI		50
500 * 13.90= 6.950 ₺		

Malların iade edildiği tarihteki Merkez Bankası dolar alış kurunun 13.70 TL olduğu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

İade alınan malın maliyeti üzerinden oluşan kur farkı giderleri, Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesi hükümleri gereğince 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabında izlenmektedir.

-----12.11.2021-----		
320 SATICILAR HESABI	6.800	
656 KAMBIYO ZARARLARI HESABI	50	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		6.850
500 * 13.70 = 6.850		
(13.80-13.70) = 0.1		
0.1 * 500 = 50		

Örnek 2: Konya Ticaret işletmesi, 03.07.2022 tarihinde X işletmesinden 40.000 dolarlık peşin fiyatı olan bir mal satın almak (ithalat) için 2 ay vadeli ve 42.000 dolar nominal değerli bir senet düzenleyip vermiştir. Faturanın düzenlendiği tarihteki Merkez Bankası dolar alış kuru 13.25 TL olarak kabul edilmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ve Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----03.07.2022-----

153 TİCARİ MALLAR HESABI	556.500
321 BORÇ SENETLERİ HESABI	556.500
42.000 *13.25= 556.500	

TMS çerçevesinde yapılması gereken işlem ve kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

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

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

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

-----03.07.2022-----

153 TİCARİ MALLAR HESABI	530.000
325 ERTELENMİŞ TİCARİ BORÇLAR VADE FARKI	26.500
321 BORÇ SENETLERİ HESABI	556.500
40.000*13.25 = 530.000	
42.000*13.25 = 556.500	
556.500-530.000 = 26.500	

Dönem sonunda, vade farkı giderinin hesaplanması için önce borcun dönem başındaki itfa edilmiş maliyet bedeli belirlenir. Ardından, etkin faiz oranıyla bu maliyet bedeli çarpılarak vade farkı gideri hesaplanır. Örnekte, Temmuz ayı sonunda Temmuz dönemine ait finansman gideri tutarı 988 dolar olarak hesaplanmıştır. Bu hesaplama 40.000 doların (%2,47) etkin faiz oranıyla çarpılması sonucunda elde edilmiştir.

-----31.07.2022-----

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	13.091
325 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	13.091
988 \$ x 13.25 = 13.091	

Merkez Bankası'nın dolar alış kuru 13.25 olduğuna göre, Temmuz ayına ait finansman gideri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

-----31.07.2022-----

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	13.414	
325 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		13.414
(40.988*%2,47 * 13.25) = 13.414		

Konya İşletmesi, 02.09.2022 tarihinde Satıcı X işletmesine olan borcunu nakit olarak ödemiştir. Borcun ödendiği tarihteki dolar alış kuru, Merkez Bankası tarafından 13.30 olarak belirlenmiştir. Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----02.09.2022-----

321 BORÇ SENETLERİ HS.	556.500	
656 KAMBİYO ZARARLARI HS	2.100	
100 KASA HS.		558.600
42.000 * 13.30 = 558.600		
42.000 * 13.25 = 556.500		
558.600-556.500= 2.100		

3.2. TMS 21 Kur Değişimleri Etkisi Standardı

15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TMS 21 (Kur Değişiminin Etkileri) standardı, 01/01/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere belirlenmiştir. Bu standardın amacı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki değişikliklere uyum sağlamaktır. Geçiş bölümü ve yürürlük tarihi hakkında detaylar ilgili belgelerde yer almaktadır (www.kgk.gov.tr).

Küreselleşmenin etkisiyle sermaye hareketlerindeki artış, ülkemizde de yabancı ortaklı işletmelerin sayısını artırmıştır. Bu nedenle işletmelerimizin yabancı finansal kurumlarla olan ilişkileri de yoğunlaşmıştır. Yabancı ortaklar ve kreditorlerle olan bu artan ilişkilerde, işletmelerin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösteren bilanço ve gelir tablosu gibi temel mali tabloların, yabancı ortaklar veya yabancı kreditorlerin milli para birimlerine veya dünya ticaretinde yaygın olarak kullanılan döviz kurlarına göre hazırlanması ve beyan edilmesi önem arz etmektedir (Kökeş, 2014).

3.2.1. Standardın Amacı

Bir işletme, yurtdışında faaliyet gösteriyor veya yabancı para birimleriyle işlem yapıyorsa, finansal tablolarını yabancı para biriminde sunma seçeneğine sahiptir. TMS 21 standardının amacı, yabancı para birimine sahip şirketlerin veya yabancı para birimleriyle çalışan işletmelerin finansal tablolarını nasıl çevireceklerini, kur farklarını nasıl hesaplayacaklarını, yurt dışındaki faaliyetlere göre nasıl düzenleyeceklerini ve yabancı paraları nasıl çevireceklerini belirlemektir (www.kgk.gov.tr).

Bu standardın temel konuları arasında, hangi döviz kuru veya kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bulunmaktadır. İşletmeler, finansal tablolarını raporlarken yabancı para birimlerine dönüştürme yöntemlerini belirleyerek, finansal performanslarını ve mali durumlarını doğru bir şekilde ifade etmektedirler. Bu sayede uluslararası standartlara uygun olarak finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sağlanmaktadır (Ağsakal ve Barall, 2016).

3.2.2. Standardın Kapsamı

Bu standart, TFRS 9 Finansal Araçlar kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler dışında, yabancı para işlemlerinin ve bakiyelerin muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir. Ancak, işletmenin finansal tablolarına konsolidasyon veya özkaynak yöntemiyle dahil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesi ve işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesi gibi konular da bu standartta yer almaktadır (www.kgk.gov.tr).

Bu standart, bağımsız birçok yabancı para türevinden bağımsız olarak uygulanır. TFRS 9'un kapsamında olmayan yabancı para türevleri, örneğin diğer sözleşmelerde saklı olanlar, bu standartın kapsamına dahildir. Ayrıca, işletmenin türev ürünlerine ilişkin tutarları ağırlıklı olarak kullanılan para biriminden sunum para birimine çevirirken de bu standart kullanılır (www.kgk.gov.tr).

Bu standart, yabancı para cinsinden kalemlere ilişkin korunma muhasebesi, dahil olmak üzere yurtdışı işletmedeki net yatırım riskine uygulanmaz. Korunma muhasebesi için TFRS 9 kullanılır. Bu standart, bir işletmenin finansal tablolarının bir

yabancı para biriminde sunulmasında uygulanır ve sonucunda ortaya çıkan finansal tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygunluğunu belirler. Ancak, finansal bilgilerin yabancı para birimine çevrilmesiyle ilgili olarak, bu standartta belirtilen koşullar sağlanmadığı durumlarda ilgili hususlar ayrıca açıklanır. Yabancı para işlemlerinden kaynaklanan nakit akışlarının nakit akış tablosunda sunumu veya yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevrimine ilişkin uygulamalar ise bu standart kapsamında değildir (www.kgk.gov.tr).

3.2.3. Standartta Geçen Tanımlar

Kapanış kuru, finansal tabloların hazırlandığı tarihte geçerli olan döviz kurudur ve bu kur raporlama dönemi sonunda kullanılır.

Kur farkı, belirli bir tutarın farklı kurlardan diğer bir para birimine çevrilmesinden kaynaklanan farktır. Bu fark, döviz kurlarındaki değişimlere bağlı olarak ortaya çıkar.

Döviz kuru, iki para birimi arasındaki değişim oranını ifade eder. Bu oran, bir para biriminin diğer para birimine olan değerini gösterir.

Gerçeğe uygun değer, bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyatı ifade eder. Bu değer, piyasa katılımcıları arasında kabul gören bir değerdir.

Yabancı para, işletmenin kendi para biriminden farklı bir para birimidir. Yabancı para işlemleri, işletmenin yabancı para cinsinden gerçekleştirdiği işlemleri ifade eder.

Yurtdışındaki işletme, raporlayan işletmenin faaliyet gösterdiği ülkeden farklı bir ülkede veya farklı bir para biriminde faaliyet gösteren bağlı ortaklıkları, iştirakleri, müşterek anlaşmaları veya şubeleridir.

Geçerli para birimi, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. Finansal tablolar genellikle bu para biriminde hazırlanır.

Geçerli (spot) kur, anlık piyasa koşullarına göre belirlenen hemen teslim halindeki döviz kurudur.

Grup, bir ana ortaklık ve ona bağılı olan tüm bağılı ortaklıklarını ifade eder. Bu kavram, ilişkili işletmeler arasındaki ilişkiyi gösterir. Parasal kalemler, işletmenin elinde bulunan veya belirli bir tutarda alınacak veya ödenecek para olarak ifade edilen varlıklar ve borçlardır.

Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım, raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmedeki net aktiflerdeki payını ifade eder.

Finansal tablolarda kullanılan para birimi, işletmenin finansal tablolarını hazırladığı temel para birimini ifade eder (www.kgk.gov.tr).

3.2.4. Yabancı Para İşlemlerinin Geçerli Para Biriminde Raporlanması

TMS 21'e göre, yabancı para birimiyle yapılan işlemlerin geçerli para biriminde raporlanmasıyla ilgili ilk muhasebeleştirme ve izleyen raporlama döneminde işlemler aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

3.2.4.1. İlk Muhasebeleştirme

Yabancı para birimiyle gerçekleştirilen bir işlem, ya yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde yapılmasını gerektiren bir işlem olarak ifade edilir. Bu tür işlemler aşağıdaki durumları kapsar (www.kgk.gov.tr):

- İşletmenin yabancı bir para biriminde belirlenen fiyatlarla mal ve hizmet satın alıp satması durumunda,
- İşletmenin yabancı bir para biriminde belirlenen borç veya alacak tutarları kredi alması, borç vermesi,
- İşletmenin yabancı bir para birimi cinsinden varlık edinmesi veya elden çıkarmasıyla birlikte bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifa edilmesi.

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında, işlem tarihindeki yabancı para birimi ile geçerli para birimi arasındaki geçerli kur kullanılarak yabancı para birimindeki tutar geçerli para birimine dönüştürülerek kaydedilir. Örnek olarak, işletme A yabancı bir para birimi olan B para biriminde 100 birimlik bir mal satın almış olsun ve işlem tarihindeki geçerli kur 1 B biriminin 2 TL olduğunu varsayalım. İlk muhasebeleştirme sırasında, 100 B birimi, geçerli kur olan 2 TL ile çarpılarak 200

TL olarak geçerli para biriminde kaydedilir. Bu şekilde, yabancı para birimiyle yapılan işlemler, ilk muhasebeleştirme aşamasında geçerli para birimine dönüştürülerek kaydedilir (www.kgk.gov.tr).

3.2.4.2. İzleyen raporlama dönemi sonlarında raporlama

Yabancı para birimi cinsinden tutulan parasal kalemler, kapanış kuruna göre çevrilmekte, tarihi maliyetle ölçülen yabancı para birimi cinsinden parasal olmayan kalemler ise işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilmektedir. Gerçeğe uygun değerle ölçülen yabancı para birimi cinsinden parasal olmayan kalemler ise, gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kurlarıyla çevrilmektedir.

Bir kalemin defter değeri, ilgili diğer standartlarla birlikte belirlenir. Örneğin, maddi duran varlıklar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standartına göre gerçeğe uygun değer veya tarihi maliyet esasına göre değerlendirilir. Defter değeri, tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer esasına göre belirlense de, eğer bir tutar yabancı para biriminde belirlenmişse, ilgili tutar geçerli para birimine dönüştürülür, bu da standartlar gereği yapılır (www.kgk.gov.tr).

3.2.4.3. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Yabancı para cinsinden kalemlere ilişkin korunma muhasebesinde TFRS 9 standardı kullanılır. Bu muhasebeleştirme süreci, bazı kur farklarının, standartın gerektirdiği şekilden farklı bir şekilde kaydedilmesini gerektirir. Örneğin, TFRS 9'a göre nakit akış değişkenliğinden korunma işlemi uygulandığında, korunma aracı olarak sınıflandırılan parasal kalemlere ilişkin kur farkları, korumanın etkinliği oranında başlangıçta diğer kapsamlı gelir hesabında yer alır (www.kgk.gov.tr).

Parasal kalemlerin farklı kurlardan çevrilmeleri nedeniyle ödenmesi veya dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında kur farkları oluşursa, bu kur farkları olduğu dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir (www.kgk.gov.tr).

Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç veya zararın diğer kapsamlı gelirden kaydedilmesi durumunda, kur farkından kaynaklanan kısım da diğer kapsamlı gelir hesabında yer alır. Ancak, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç

veya zarar kâr veya zarar hesabında kaydedilirse, kur farkından kaynaklanan kısım da kâr veya zarar hesabında yer alır (www.kgk.gov.tr).

Diğer standartlar, bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelir hesabında kaydedilmesini gerektirebilir. Örneğin, TMS 16, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelir hesabında kaydedilmesini gerektirir. Eğer söz konusu varlık yabancı para cinsinden ise, yeniden değerlemeye tabi tutulan tutar, değerlemeye tabi tutulduğu tarihteki döviz kuruyla çevrilir ve bu dönüşüm sonucunda oluşan kur farkı da diğer kapsamlı gelir hesabında kaydedilir (www.kgk.gov.tr).

3.2.4.4. Geçerli Para Biriminde Değişiklik

İşletmenin geçerli para biriminde bir değişiklik olması durumunda, işletme yeni geçerli para birimi için dönüştürme işlemlerini değişim tarihinden itibaren ileriye dönük olarak uygular. Bu, finansal tabloların yeni geçerli para birimine çevrilmesini, geçmiş dönemlere geriye doğru da uygulayabileceği anlamına gelir. Böylece, işletme finansal bilgilerini tutarlı bir şekilde yeni geçerli para birimi üzerinden sunar (www.kgk.gov.tr).

Bir işletmenin geçerli para birimi, işletmenin temel işlemlerini, olaylarını ve koşullarını yansıtır. Bu nedenle, geçerli para birimi belirlendikten sonra, sadece bu işlemlerde, olaylarda ve koşullarda değişiklik olduğunda değiştirilebilir. Örneğin, mal ve hizmetlerin satış fiyatını en çok etkileyen para biriminde bir değişiklik, işletmenin geçerli para birimini değiştirmeyi gerektirebilir. Ancak, geçerli para biriminin değiştirilmesi dikkatlice değerlendirilmeli ve uygun adımlar atılmalıdır, çünkü bu değişiklik finansal tabloları ve işletmenin mali performansını etkileyebilir (www.kgk.gov.tr).

Geçerli para birimindeki değişikliklerin etkisi ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Bu durumda, işletme değişim tarihindeki döviz kuru üzerinden tüm kalemleri yeni geçerli para birimine dönüştürür. Dönüştürme sonucunda elde edilen tutarlar, parasal olmayan kalemler için tarihi maliyet olarak kabul edilir (www.kgk.gov.tr).

Yurtdışında faaliyet gösteren bir işletmenin geçerli para birimindeki değişikliklerden kaynaklanan ve daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kur farkları ise faaliyetin elden çıkarıldığı tarihe kadar özkaynaktan kar veya zarara aktarılmadan yeniden sınıflandırılmaz. Bu kur farkları, işletmenin finansal tablolarında ayrı bir kategoride muhafaza edilir (www.kgk.gov.tr).

3.2.5. Dış ticaret işlemlerinin TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre muhasebeleştirilmesi

Yabancı Para Kasasına Girişler

Örnek: 02.03.2022 tarihinde 7.000 dolarlık bir alım gerçekleştirilmiştir.

- Serbest Piyasadan alınmıştır.
- Türkiye’de herhangi bir bankadan alınmıştır.
- Yurt dışı veya içi peşin satış karşılığı alınmıştır.

Yukarıdaki her durum için yapılan işlem ve kayıtlar aşağıdaki gibidir;

a) Serbest Piyasadan alınmışsa; Muhasebeleştirme işlemi yapıldığı gün, Merkez Bankası'nın belirlediği alış kuru kullanılarak kaydedilir. Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu'nun 280/6 maddesi gereği serbest piyasa kurlarını kabul etmeyerek, yalnızca Merkez Bankası kurlarının kullanılmasını zorunlu tutmaktadır. Bu nedenle, işlem kaydında Merkez Bankası tarafından belirlenen alış kuru kullanılacaktır.

MB Alış Kuru: 1\$ =13.40 ₺ ise yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

-----02.03.2022 -----	
100.50.01\$ Kasası	95.200
100.01 TL Kasası	95.200
7.000 * 13.60 = 95.200	

b) Türkiye’de herhangi bir bankadan alınmıştır; Maliye Bakanlığı, Türkiye'deki herhangi bir bankadan alınan işlemde, 01.06.2022 tarihli banka dekontundaki kuru kabul eder ve bu kura göre muhasebeleştirme yapılır. Eğer bankada 1\$=13.75 ₺ olarak belirlenmişse, işlem kaydı da aynı şekilde yapılacaktır.

-----02.03.2022 -----		
100. 50. 01\$ Kasası	96.250	
100. 01 TL Kasası		96.250
7.000 *13.75 = 96.250		
/		

Eğer işletmenin bankadaki hesabından Dolar alımı gerçekleşmişse, kayıt Banka kuru olarak 1 \$=13.75 ₺ esas alınarak yapılır.

-----30.03.2022 -----		
100.50.01 \$ KASASI	69.250	
102.01 TL HESABI		96.250
/		

c) Yurt içi peşin satış karşılığı alınmıştır: Merkez Bankası'nın belirlediği alış kuru 1\$=13.90 olduğuna göre, yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

-----02.03.2022 -----		
100.50.01 \$ KASASI	96.600	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		96.600
7.000*13.80 = 96.600		
/		

Merkez Bankası'nın belirlediği alış kuru 1\$=13.85 ₺ olduğunda, Amerikan doları yurt dışı satış karşılığı satın alındığında yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

Yabancı Paralar Kasasından Satışlar/Çıkışlar

Örnek 1: 02.02.2022 tarihinde 10.000 \$ satılmıştır.

- Serbest Piyasada satılmıştır.
- Türkiye'de herhangi bir bankada ₺ ye çevrilmiştir.
- Yurt dışı veya içi peşin alış karşılığı ödenmiştir.

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

a) Serbest Piyasada satılmışsa; Maliye Bakanlığı, serbest piyasa kurlarını kabul etmediğinden dolayı, satıldığı gün işlemin muhasebeleştirilmesinde yine Merkez Bankası alış kurlarının kullanılması gerekmektedir.

MB alış Kuru: 1\$ =12.90 ₺ ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02.02.2022-----		
100.01 ₺ Kasası	129.000	
100.50.01 Kasası		129.000
10.000 *12.90=		129.000
/		

b) Türkiye’de herhangi bir bankada ₺’ye çevrilmiştir.

Maliye Bakanlığı, bankadan alınan dekonttaki döviz kurunu muhasebeleştirme yaparken kabul ettiği için, 03/02/2022 tarihindeki dekonttaki kur olan 1\$=13.10 ₺ esas alınarak kayıt aşağıdaki gibi yapılacaktır:

-----03.02.2022-----		
100.01 ₺ Kasası	131.000	
100.50.01 \$ Kasası		131.000
10.000 *13.10 =		131.000
/		

Eğer bankadaki döviz hesabından Dolar satışı gerçekleşmişse, yapılacak kayıt yine bankanın kuru olan 1\$=13.10 ₺ esas alınarak aşağıdaki gibi olacaktır.

-----03.02.2022-----		
100.02 ₺ Hesabı	131.000	
102 BANKALAR		131.000
/		

C-Yurt içi peşin alış karşılığı ödenmiştir:

Merkez Bankası'nın belirlediği alış kuru 1\$=13.20 ₺ olduğuna göre, yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

-----03.02.2022-----		
153 TİCARİ MALLAR HESABI	111.864,41	
191 İNDİRİLECEK KDV	20.135,59	
100.50.01 \$ Kasası		132.000
<hr/>		

Eğer yurt dışından alış karşılığı ödeme yapılmışsa (Merkez Bankası alış kuru 1\$=13.30 ₺ olarak belirlenmişse), yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----03.02.2022-----		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	133.000	
100.50.01 \$ Kasası		133.000
10.000 *13.30 =133.000		
<hr/>		

Yukarıdaki örnekte, imalatçı lehine oluşan kur farkı ihracatçı için aleyhte olan bir kur farkıdır. Bu nedenle, ihracatçı bu tutarı gider olarak kaydedecek veya satın aldığı malın maliyetine ekleyerek maliyet hesaplarına yansıtacaktır.

Aşağıda örneği verilmiştir.

İhracatçı Firma İçin Kur Farkı

Örnek 1: İhracatçı Ser işletmesi adına 26.11.2022, da kur farkı muhasebe kaydı şöyle olmayacaktır;

$$\text{Ödenen tutar} = 30.000 \$ \times 13.20 = 396.000$$

$$\text{Ödenecek tutar} = 30.000 \$ \times 13.10 = 393.000$$

$$396.000 - 393.000 = (\text{Ser işletmesi aleyhine oluşan KDV dâhil kur farkı})$$

$$3.000/1.18 = 2.542 \text{ kur farkı KDV matrahıdır.}$$

-----26.11.2022-----		
153 TİCARİ MALLAR HESABI	2.542	
320 SATICILAR HESABI		2.542
<hr/>		

Örnek 2: 23 Eylül 2022 tarihinde 1.000 \$ tutarında mal için fatura düzenlenmiş ve malın gümrük beyannamesi tescil edilmiştir. Merkez Bankası alış kuru 1\$=16.45 ₺ olarak belirlenmiştir. 21 Ekim 2016 tarihinde mal bedelinin 400 \$'ı bankada Türk lirasına çevrilmiş ve döviz alım belgesi düzenlenmiştir. Bu tarihte Merkez Bankası alış kuru 1\$=17.80 ₺ olarak uygulanmıştır. 30 Aralık 2022 tarihinde ise Merkez Bankası alış kuru 1\$=18.72 ₺ olarak belirlenmiştir. 11 Ocak 2022 tarihinde ise mal bedelinin kalan kısmı olan 600 \$ bankada Türk lirasına çevrilmiş ve döviz alım belgesi düzenlenmiştir.

Fiili ihraç tarihi 21 Ekim 2022'dir. Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır:

-----23.09.2022-----		
120 ALICILAR HESABI	16.450	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI		16.450
1.000 x 16.45 = 16.450		
-----/-----		

Bu bilgilere kapsamında Vergi Usul Kanunu'na göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----23.09.2022-----		
102 BANKALAR	7.120	
120 ALICILAR_	10.680	
120 ALICILAR_		16.450
646 KAMBİYO KARI 50		1.350
400\$ x 17.80 = 7.120		
600\$ x 17.80 = 10.680		
1000\$ x (17.80-16.45) = 1.350		
-----/-----		

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

-----21.10.2022-----		
102 BANKALAR	7.120	
120 ALICILAR	10.680	
120 ALICILAR_		16.450
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		1.350
400\$ x 17.80 = 7.120		
600\$ x 17.80 = 10.680		
1000\$ x (17.80-16.45) = 1.350		

Bu bilgilere kapsamında Vergi Usul Kanunu'na göre yılsonu yapılması gereken kayıt Şu Şekilde olacaktır:

-----30.12.2022-----		
120 ALICILAR 60	552	
646 KAMBİYO KARLARI		552
600 \$ x (18.72-17.80) = 552		

Bu bilgilere kapsamında Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre yılsonu yapılması gereken kayıt Şu Şekilde olacaktır:

-----30.12.2022-----		
120 ALICILAR	552	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		552
600 \$ x (18.72-17.80) = 552		

Bu bilgilere kapsamında Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre yeni yıla geçildiğinde kur farkı geliri 646 Kambiyo Karı Hesabına yazılır. Yapılması gereken kayıt Şu Şekilde olacaktır:

----- 11.01.2022 -----		
102 BANKALAR	11.310	
120 ALICILAR_		11.232
646 KAMBİYO KARLARI		78
600 \$ x 18.85 = 11.310		
600 \$ x (18.85-18.72) = 78		
-----/-----		

3.3. TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardı

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, 01/01/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de Kurul Kararı olarak yeniden yayımlanmıştır. Bu Standard, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki değişikliklere paralel olarak güncellenmiştir ve değişikliklerin yürürlük tarihi Standardın Yürürlük Tarihi bölümünde belirtilmiştir (www.kgk.gov.tr).

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, bir kişi veya kuruluşa olan borcu kısaca ödenmesi gereken ve birinden alınan parayı ifade etmektedir. Borçlanma ise borç almak anlamına gelir. 23 numaralı Borçlanma Maliyetleri Standardı, bir işletmenin veya kuruluşun yaptığı borçlanmalarla ilgili olarak diğer giderleri veya katılan faiz oranlarını içeren maliyetleri tanımlamaktadır (www.kgk.gov.tr).

İşletmeler, küreselleşen dünyada uluslararası rekabet ortamıyla karşı karşıya gelmekte ve sadece ulusal düzeyde faaliyet göstermekten öteye geçmektedir. İşletmeler, bu durumun farkında olarak yeni yatırımlar için tesis, teçhizat, makine gibi kaynaklara yönelmektedir. İşletmeler, yabancı finansman kaynaklarına veya dış kaynaklara yönelik tasarımlar yapmaktadır. Son zamanlarda ise işletmelerin yabancı kaynak kullanımına olan ilgisi artmaktadır. İşletmeler, bu olguyu kullanarak finansal kaldıraç etkileri ve vergi avantajlarından yararlanabilmektedir. Bu nedenle, borçlanma maliyetlerinin doğru ve sağlıklı bir şekilde muhasebeleştirilmesi, muhasebe açısından büyük önem taşımaktadır (<http://www.muhasibetr.com>).

3.3.1. TMS 23 Standardının Amacı ve Kapsamı

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Tebliği'ne göre, belirli bir varlığın edinilmesi, inşası veya üretimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, bu varlığın maliyetinin bir unsurunu oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri ise gider olarak muhasebeleştirilir (Atıyah, 2017).

Standardın kapsamında yer alan borçlanma maliyetleri aşağıdaki şekildedir:

- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı'na göre hesaplanan etkin faiz oranı yöntemiyle belirlenen faiz gideri.
- Borçlanmalara bağlı olarak ortaya çıkan iskonto ve primlerin itfa edilme süresine göre dağıtılan payları.
- Borç sözleşmeleriyle ilgili diğer maliyetlerin itfa edilme süresine göre dağıtılan payları.
- TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı'na göre finansal tablolara yansıtılan finansal kiralama sözleşmelerine ilişkin borçlanma maliyetleri.
- Yabancı para cinsinden borçlanmalarda, faiz maliyetlerine ilişkin kur farklarının, düzeltme olarak kabul edildiği oranda dikkate alınması (Kökeş, 2014).

Standardın dışında yer alan borçlanma maliyetleri şu şekildedir:

- Bu Standardın kapsamı dışında, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini değerleriyle ilgili konular bulunmaktadır. Bu konu, borç olarak sınıflandırılmayan imtiyazlı hisseleri de içerir.
- Aynı şekilde, belirli bir varlığın edinilmesi, inşası veya üretimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri için bu Standardın uygulanması gerekmeyebilir. Örneğin, canlı varlık gibi adil değer üzerinden ölçülen özel bir varlık ve çok sayıda ve tekrarlanan şekilde üretilen stoklar bu duruma örnek olarak verilebilir (Kökeş, 2014).

3.3.2. Standartta Geçen Tanımlamalar

Borçlanma maliyetleri, bir işletmenin yaptığı borçlanmalarla ilgili olarak ödediği faiz ve diğer giderlerdir. Aşağıda, borçlanma maliyetleri arasında yer alan örnekler ve özellikli varlıklar hakkında bilgi verilmiştir.

Borçlanma maliyetleri arasında sayılabilir:

- TFRS 9 standardında tanımlanan etkin faiz yöntemiyle hesaplanan faiz gideri.
- TFRS 16 Kiralamalar standardına göre finansal tablolara yansıtılan kira yükümlülüklerine ilişkin faiz.
- Yabancı para cinsinden borçlanmalarda, faiz maliyetlerine ilişkin olarak dikkate alınan kur farkları (www.kgk.gov.tr).

Özellikli varlıklar, uzun bir süreyi gerektiren ve amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi gereken varlıklardır. Bu tür varlıklar, işletmenin faaliyetlerinde önemli bir rol oynar ve genellikle büyük yatırımlar gerektirir. Standardda belirtilen örnekler arasında stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve taşıyıcı bitkiler yer almaktadır (www.kgk.gov.tr).

Ancak, finansal varlıklar ve kısa sürede üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlık olarak kabul edilmemektedir. Finansal varlıklar genellikle işletmenin likidite yönetimi ve yatırım stratejileriyle ilgili olup, uzun süreçlere yayılan varlık geliştirme veya üretim faaliyetlerini içermez. Benzer şekilde, kısa sürede üretilen veya imal edilen stoklar da hızlı bir şekilde kullanıma veya satışa hazır hale gelir ve uzun vadeli varlık geliştirme sürecine tabi tutulmaz. Özellikli varlık kapsamına giren varlıklar, genellikle büyük ölçekli projelerin veya uzun süreli yatırımların bir parçasıdır. Bu varlıkların edinimi, inşası veya üretimi için uzun vadeli finansman sağlanır ve bu finansman genellikle borçlanma yoluyla elde edilir. İşletmeler, bu özellikli varlıkların finansman maliyetlerini dikkate alarak kararlarını ve stratejilerini şekillendirirler (www.kgk.gov.tr).

3.3.3. VUK'da Borçlanma Maliyetleri

Vergi Usul Kanunu'na göre, maddi duran varlıkların finansmanında kullanılan kredilerden kaynaklanan faiz giderleri, yatırım dönemi ve işletme dönemi olmak üzere iki ayrı şekilde ele alınır. Yatırım dönemi, işletmenin amortismanına tabi tuttuğu iktisadi varlıklarını aktifleştirdiği dönem sonuna kadar olan süreyi kapsar. İşletme dönemi ise bu tarihten sonraki süreyi ifade eder (Küçüktüfekçi ve Kılılı, 2016).

Yatırım dönemindeki faiz giderleri, ilgili maddi duran varlığın maliyetine eklenir. Bu da demektir ki, duran varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar tahakkuk etmiş veya ödenmiş olan faiz giderleri, duran varlığın maliyetine eklenir. Yatırım dönemindeki kredi faizleri ve kur farkları, amortismanına tabi tutulan tüm iktisadi varlıkların maliyetini etkiler. İşletme dönemine ait faiz giderleri ise, içinde bulunulan yılda doğrudan gider olarak kaydedilebileceği gibi maddi duran varlıkların maliyetine de eklenir. Yani, işletme döneminde ortaya çıkan faiz giderleri, işletmenin tercihine bağlı olarak ya doğrudan gider olarak kaydedilir ya da maddi duran varlıkların maliyetine eklenerek aktifleştirilir. Bu şekilde, Vergi Usul Kanunu'na göre, maddi duran varlıkların finansmanı için kullanılan kredilerden kaynaklanan faiz giderleri, yatırım ve işletme dönemleri bazında ele alınır. Yatırım dönemindeki faiz giderleri maliyete eklenirken, işletme dönemi faiz giderleri işletmenin tercihine göre gider olarak kaydedilebilir veya maliyete eklenerek aktifleştirilebilir. Bu düzenleme, işletmelerin finansman giderlerini doğru bir şekilde yönetmelerini ve vergi avantajlarından yararlanmalarını sağlar (Küçüktüfekçi ve Kılılı, 2016).

Örnek 1 : Dokumacı A.Ş., üretim tesisinde kullanmak üzere bir halı dokuma makinesi satın almayı hedeflemektedir. İşletme, makineyi satın almak için D bankasından 5 yıl vadeli bir banka kredisi kullanmıştır. Kredinin toplam tutarı 1.000.000,00 TL'dir. Yatırım dönemi boyunca ödenen faiz ise 200.000,00 TL olarak gerçekleşmiştir.

Bu durumda 163 Nolu VUK Tebliği'ne göre muhasebe kaydı;

31.12.2022	BORÇ	ALACAK
780 Finansman Giderleri 400 Banka Kredilei D Bankası	200.000	200.000
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar 781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı	200.000	200.000

Örnek 2 : Keresteci A.Ş., mobilya üretimi yapan bir işletmedir ve bayilerine ürünlerini dağıtmak için 10 adet kamyon satın almıştır. Kamyonları satın almak için E bankasından uzun vadeli bir banka kredisi kullanmıştır. Krediye bağlı olarak faaliyet döneminde tahakkuk eden faiz tutarı 300.000 TL'dir. İşletme, Vergi Usul Kanunu'nun 163 numaralı maddesinin sağladığı seçimlik haktan yararlanarak, faiz giderini doğrudan dönem gideri olarak kaydetmektedir.

VUK Tebliği hükümleri ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre;

31.12.2022	BORÇ	ALACAK
780 Finansman Giderleri 400 Banka Kredilei D Bankası	300.000	300.000
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri 781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı	300.000	300.000
690 Dönem Karı Veya Zararı 661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	300.000	300.00
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı 780 Finansman Giderleri	300.000	300.00

Maliye Bakanlığı, dış kaynaklı kredilerle finanse edilen sabit kıymet iktisabında faiz ve temerrüt faizlerinin, yatırımın kuruluş dönemine ait olanlarının yatırım maliyetine dahil edilerek amortismanına tabi tutulması gerektiğini açıklamıştır.

İşletme dönemine ait finansman giderlerinin ise ilgili yıllarda doğrudan gider olarak kaydedilebileceği veya maliyete intikal ettirilebileceği belirtilmiştir. Mükelleflerin tercihlerinin değiştirilemeyeceği ve ilk tercihlerinin daha sonraki yıllarda geçerli olacağı vurgulanmıştır.

Özelgede ayrıca, yurt dışından sabit varlık ithali için döviz kredisi kullanılması durumunda veya sonradan varlığa ilişkin borç taksitlerinin değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının nasıl ele alınması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre, sabit varlığın edinildiği dönem sonuna kadar olan kur farklarının varlığın maliyetine eklenmesinin zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Ancak, varlıklarla ilgili söz konusu dönemden sonra meydana gelen kur farklarının, ilgili dönemlerde doğrudan gider olarak kaydedilebileceği veya maliyete eklenerek amortisman hesaplarına konu edilebileceği belirtilmiştir.

Stoklarla ilgili olarak üstlenilen borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, Maliye Bakanlığı tarafından 1995 yılında yayınlanan 238 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesine göre, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun 262. maddesinde ise maliyet bedelinin, bir iktisadi kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ve bu ödemelere ilişkin diğer giderlerin toplamını ifade ettiği belirtilmektedir. Bu nedenle, bir iktisadi kıymetin satın alınması veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile benzer diğer ek giderler, ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenir.

Maliye Bakanlığı'nın 1995 yılında yayınladığı 238 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, stoklarla ilişkili olarak üstlenilen borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir. Kanunun 274. maddesine göre, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı kanunun 262. maddesinde ise maliyet bedelinin, bir iktisadi kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ve bu ödemelere ilişkin diğer giderlerin toplamını ifade ettiği açıklanmaktadır.

Bu sebeple, bir iktisadi kıymetin satın alındığı veya değerinin artırıldığı tarihe kadar olan döneme ait kur farklarının maliyete eklenmesi gerekmektedir. Ancak, stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonraki dönemlerde meydana gelecek kur farklarının ilgili yıllarda ya doğrudan gider olarak kaydedilebileceği ya da maliyete intikal ettirilebileceği ifade edilmektedir. İşletmeler, bankalardan veya benzeri kredi kurumlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerini dönem sonu stoklarına dahil etme zorunluluğuna sahip değildir. Mükellefler, bu ödemeleri istedikleri takdirde doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, istedikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmını maliyete dahil edebilirler.

3.3.4. Dış ticaret işlemlerinin TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre muhasebeleştirilmesi

Örnek: Z işletmesi 2022 döneminde muhasebe kayıtlarını Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde tutmaktadır. Dönem sonunda yapılan inceleme sonunda özellikli varlık tanımı kapsamında değerlendirilemeyecek makinelerin maliyetine dönem boyunca eklenmiş 15.000 tutarında borçlanma maliyeti bulunduğu tespit edilmiştir. TMS'ye göre raporlama yapmak isteyen Z işletmesi bilançoda, söz konusu makinelerin kayıtlı değerini 15.000 azaltmalıdır. Dönemin finansman giderleri arasında gelir tablosunda raporlamalı ve dönem karı böylece aynı tutarda azaltılmalıdır.

VUK hükümlerine göre muhasebe kayıtlarını yapmak zorunda olan işletmelerin yukarıdaki durumla ilgili herhangi bir düzeltme kaydı yapmaları mümkün olmamakla birlikte, burada konunun daha iyi anlaşılmasına yönelik aşağıdaki düzeltme kaydı yapılmıştır.

----- 12.01.2022-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	15.000	
253 TESİS,MAK.CİHAZLAR		15.000
Makinelerin değerinin azaltılması		
<hr/>		

Örnek: ETS işletmesi genel müdürlük binası inşa etmektedir. Bu inşaat ile ilgili olarak kullanılmak üzere A Bankasından vade sonu ödemeli uzun vadeli kredi alınmıştır.

Birinci yılın sonunda 50.000 faiz gideri, ikinci yılın sonunda 60.000 faiz gideri tahakkuk etmiştir. İkinci yılın sonunda, işletme, genel müdürlük binasının inşaatını tamamlamıştır. Muhasebeleştirilen inşaat maliyetleri 400.000 'dir. İnşaat tamamlandıktan sonra, üçüncü yılın sonunda alınan krediye 60.000 faiz gideri tahakkuk etmiştir.

Yapılması gerekli kayıtlar;

1. Yıl

----- 12.01.2021 -----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	50.000	
400 BANKA KREDİLERİ		50.000
Krediye ilişkin faiz tahakkuku		
----- / -----		

Bu maliyetlere ilişkin dönemsonu kayıtları

----- 12.01.2021 -----		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	50.000	
781 FİNANSMAN GİD.YANSITMA H.		50.000
Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete yansıtılması		
----- / -----		

----- 12.01.2021 -----		
781 FİNANSMAN GİD.YANSITMA H	50.000	
780.FİNANSMAN GİDERLERİ		50.000
Maliyet Hesaplarının Kapatılması		
----- / -----		

2. Yıl

----- 12.01.2022-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	60.000	
400 BANKA KREDİLERİ		60.000
Krediye ilişkin faiz tahakkuku		
-----/-----		

Bu maliyetlere ilişkin dönemsonu kayıtları

----- 12.01.2022-----		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	60.000 TL	
781 FİNANSMAN GİD.YANSITMA H.		60.000 TL
Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete yansıtılması		
-----/-----		

----- 12.01.2022-----		
781 FİNANSMAN GİD.YANSITMA H	60.000 TL	
780.FİNANSMAN GİDERLERİ		60.000 TL
Maliyet Hesaplarının Kapatılması		
-----/-----		

İnşaat tamamlandığında Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında oluşan ve borçlanma maliyetlerini de içeren tutar;

$400.000 + 60.000 + 50.000 = 510.000$ bina maliyetine aktarılmalıdır.

----- 12.01.2022-----		
252 BİNALAR	510.000 TL	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		60.000 TL
İnşaatın tamamlanması ile binalar hesabına aktarım		
-----/-----		

3.Yıl

Standarda göre, aktifleştirilmenin bittiği tarihten sonra tahakkuk eden kur farkı ve faiz giderleri varlık maliyetlerine eklenmeli ve gider olarak kaydedilmelidir.

Buna göre;

----- 12.01.2023 -----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	60.000 TL	
400 BANKA KREDİLERİ		60.000 TL
Krediye ilişkin faiz tahakkuku		

Expa Üretim Pazarlama Dış Ticaret A.Ş., üretim süreçlerinde kullanmak üzere 01.12.2016 tarihinde ilk madde ve malzeme alımında bulunmuştur. Peşin değeri 50.000 TL olan ilk madde ve malzeme üç ay vadeli olarak 51.200 TL bedelle satın alınmıştır.

Buna göre UMS 2 ile uyumlu yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 01.12.2021 -----		
150 İLK MADDE VE MALZEME	50.000	
182 ERTELENMİŞ FİNANSMAN GİDERLERİ		1.200
320 SATICILAR		51.200

----- 31.12.2021 -----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	400	
182 ERTELENMİŞ FİNANSMAN GİDERLERİ		400

İşletme 2022 yılının Ocak ve Şubat ayları sonunda geriye kalan ertelenmiş vade farklarını her ay için 400 TL olarak finansman giderlerine aktaracaktır.

3.4. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı

TFRS 15, özellikle TMS 18'de eksik olduğu düşünülen konuları da içeren yorumlara ilişkin hususları da kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Bu nedenle, TFRS 15'in yürürlüğe girmesiyle birlikte sadece TMS 11 ve TMS 18 değil, ilgili yorumlar da yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni standart, farklı bir anlatım dilini tercih ettiği için, önceki standart ve yorumlardaki farklı işlemlerin hasılat kaydına alınmasıyla ilgili

kriterleri ve diğer eksiklikleri içermektedir. Bununla birlikte, eski ifadeleri tam olarak aynı şekilde yeni standartta bulmak mümkün değildir, çünkü TFRS 15 farklı bir kavramsal yaklaşım benimsemiştir (Şavlı, 2016).

TFRS 15'in etkisinin en fazla hissedildiği sektörlerden biri, yıllara yayılan inşaat ve onarım faaliyetlerinin raporlanmasıdır. Bu sektörde, TFRS 15 standardı vergi kanunlarından farklı olarak hâsılatın finansal tablolarda gerçekleştiği sürece kaydedilmesini gerektirmektedir. Bu durum, hâsılatın yıllara yayılarak belirlenmesini zorunlu hale getirmektedir (Usul ve Öztürk, 2019).

TFRS 15'in bu sektördeki önemi, gelir tanımını daha ayrıntılı bir şekilde yapması ve sözleşmelere büyük önem vermesinden kaynaklanmaktadır. TFRS 15, TMS 18 standardında yer alan birçok konuyu içermesine rağmen, gelir tanımını değiştirerek daha önce detaylı olarak ele alınmamış önemli yenilikleri (örneğin hizmet geliri ve sözleşme değişiklikleri gibi) getirmektedir (Usul & Öztürk, 2019).

3.4.1. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), dünya genelinde hasılatın tanımlanması ve muhasebeleştirilme yöntemlerindeki farkların mali tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılmasını zorlaştırdığının farkına vararak, 2002 yılında global ve standart bir hasılat standardı oluşturmak ve sermaye dolaşımının sınırlarını genişletmek amacıyla kapsamlı bir çalışma başlatmışlardır. Bu çalışmalar sonucunda, söz konusu standartlarda geçen uygulamalardan vazgeçilerek tek bir yapı benimsenmiştir. Aynı zamanda, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (USGAAP) temel alınarak hazırlanan mali tabloların karşılaştırılabilirlik sağlanması amaçlanmıştır (Candar, 2019).

Bu yeni standartlara geçişin amaçlarından biri, işletmelerdeki gelir tanımlamalarının kapsamlı bir şekilde ele alınarak değerlendirilmesi ve taahhüt edilen mal bedellerinin doğru bir şekilde yansıtılmasıdır. TFRS 15 Standardı, müşteri ile yapılan sözleşmeye odaklanırken, beş adımlı bir sistem sunarak hasılatın kazanılma

sürecini yönlendirmektedir. Hasılatlar, gerçeği yansıtan değerler ve belirli noktalarda ortaya çıkan kazançlar üzerinden muhasebeleştirilmektedir (Candar, 2019).

3.4.2. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Oluşturulma Süreci

TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardı, 2002 yılında başlayan çalışmaların sonucunda 28 Mayıs 2014 tarihinde yayınlanmıştır (Şavlı, 2016).

Dünya genelinde hasılatın tanımında mevcut çeşitliliklerin, mali tabloların küresel düzeyde karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilediği göz önüne alınarak, 2002 yılında bu farklı kavramları tek bir yapı altında birleştirme ve sermaye sahiplerinin yatırım yapmasını kolaylaştırmak amacıyla ortak bir gelir standardı üzerinde çalışmalar başlatılmıştır. Bunun yanı sıra, TMS 18 Hasılat Standardı'nın gelirin belirlenmesinde yetersiz kaldığı, açıklanması gereken önemli bilgilerin dipnotlarda yer almadığı ve yapılan tespitler sonucunda, karmaşık çok bileşenli işlemler, değişken fiyatlar ve benzeri durumlarla ilgili yeterli açıklamanın sağlanamadığı görülmüştür. Bu durumlar geri ödeme, garanti ve lisans alma gibi çeşitli gelir gerçekleştirmelerine neden olmaktadır. Bu durum, yeni bir gelir standardına olan ihtiyacı artırmıştır (Şavlı, 2016).

Şekil 3.1. TFRS 15 Standardının Gelişim Süreci



Kaynak : TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022

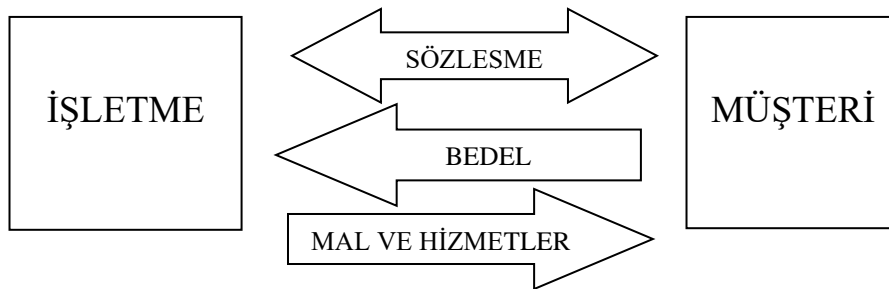
3.4.3. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Amacı

Bu standardın amacı, gelirin tanımıyla ilgili çelişkileri ortadan kaldırarak, hasılatın alındığı andan itibaren geliri açıkça tanımlamak, kamu için açıklayıcı bilgiler sağlamak ve karşılaştırılabilirlik sağlamak için geniş bir perspektif sunmaktır. Bu yapı sayesinde, IFRS ve USGAAP'a uygun olarak hazırlanan finansal tabloların özellikle karşılaştırılabilir olması sağlanır (Candar, 2019).

TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, işletmelerin müşteriyle yapılan sözleşmelerden kaynaklanan hasılat ve nakit akışları hakkında finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgiler sunmalarını düzenleyen ilkeleri içermektedir. Bu standardın özellikle TMS 18 Hasılat Standardı'nın eksik kaldığı çok bileşenli işlemler, değişken fiyatlandırma, iade hakları, garanti ve lisanslama gibi alanlarda daha kapsamlı açıklamalar getirmesi dikkate değerdir.

Yeni Hasılat Standardı, işletmelerin mal ve hizmetlerin transferi karşılığında beklediği bedel tutarında hasılatlarını muhasebeleştirmeyi hedefler. Bu standardın amacı, gelir tanımını kapsamlı bir şekilde ele almak ve işletmenin gerçekleştirdiği işlemleri doğru bir şekilde yansıtarak finansal tablolarda tutarlılık ve anlaşılabilirlik sağlamaktır. Yeni Hasılat Standardı, işletmelerin gelirlerini kaydetme, tanımlama ve raporlama süreçlerinde birlik ve tutarlılık sağlamayı amaçlar. Böylece işletmeler, finansal tablolarında daha şeffaf ve güvenilir bir şekilde hasılatlarını yansıtabilirler (Atıyah, 2017).

Şekil 3.2. TFRS 15 Standardının Çerçevesi



Kaynak : Lim-u-sanno, 2016

TFRS 15 Hasılat Standardı, hasılatın ne zaman ve ne tutarda muhasebeleştirilmesini belirlemek için müşteriyle yapılan sözleşme koşullarını ve mal/hizmet transferini temel alan beş adım ve iki yaklaşım içeren bir yapı sunmaktadır. (Candar, 2019). Bu adımların incelenmesiyle aşağıdaki sorular önem kazanmaktadır.

Şekil 3.3. TFRS 15 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirmeye İlişkin Sorgulamalar

Müşteri ile yapılan sözleşmeyi belirlenmesi	• Sözleşmenin kapsamı fiyat, ürün miktarı veya verilecek Hizmetteki değişiklik nedeniyle değişirse bu değişiklikler Hasılat tutarını veya muhasebeleştirilmesini değiştirecek mi ?
Sözleşmedeki ayrı edim yükümlülüklerini	• İşletmenin taahhütleri, yerine getirilmesi gereken zorunlu Performans mıdır ? • Her performans ayrıştırılmalı mı yoksa bir arada düşünülebilir mi ?
İşlem fiyatının belirlenmesi	• İşlem fiyatı baştan sabit bir tutar olmayabilir. Ciro primi, indirim, cezai yaptırımlar fiyatı nasıl etkiler ? • Fiyat finansman içeriyorsa, ne yapılacak ?
İşlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması	• İşlem fiyatının, ayrıştırılmış performanslara dağıtmanın bir yöntemi var mı ?
Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılatın muhasebeleştirilmesi.	• Hasılat ne zaman muhasebeleştirilir ? Belirli bir anda mı yoksa belirli süre içinde mi ?

Kaynak : Öztürk, 2021

Standarda göre, hasılatın muhasebeleştirilmesi için beş adım ve iki yaklaşım belirlenmiştir. Adımları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

- Birinci adım: Sözleşmenin Tanımlanması
 - Müşterilerle gerçekleştirilen sözleşmeler belirlenir.
 - Sözleşmenin varlığı ve taahhütler belirlenir.
- İkinci adım: Edimlerin Tanımlanması
 - Sözleşme kapsamında yer alan ayrı edimler belirlenir.
 - Hangi edimlerin müşteriye sunulacağı ve ne zaman gerçekleştirileceği belirlenir.

- Üçüncü adım: Fiyatın Belirlenmesi
 - Sözleşme kapsamında belirlenen miktarlar ve fiyatlar tanımlanır.
 - Edimlerin değeri ve işlem fiyatı dikkate alınır.
- Dördüncü adım: Fiyatın Dağıtılması
 - İşlemden yer alan farklı edim türlerine göre fiyatlar dağıtılır.
 - Edimler arasında nasıl bir fiyat dağılımı yapılacağı belirlenir.
- Adım: Hasılatın Tanınması
 - İşletme, edim gerekliliklerini tamamladığında hasılatı tanır ve muhasebe altına alır.
 - Hasılatın ne zaman kaydedileceği ve nasıl raporlanacağı belirlenir.

Standarttaki iki yaklaşım ise kazancın belirli bir zamanda veya gelir süresi boyunca tanınmasıdır. Ayrıca, standart gerçeğe uygun değer yerine işlem fiyatına dayanarak mal ve hizmetlerin transferinde elde edilen değeri tahmin etmektedir (Candar, 2019).

TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, bir sözleşmenin muhasebeleştirilmesini açıklar. Özellikle karmaşık işlemlerde, birden fazla bileşen ve değişkenlerin varlığında hasılatın kaydedilmesi veya ertelenmesi hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilir. Bu durum, işletmelerin değerlendirme süreçlerini ve performans kriterlerini etkileyebilir (Atıyah, 2017).

Yeni Hasılat Standardı, özellikle çoklu ürün ve hizmet seçeneklerini aynı şekilde sunan, fiyatlar ve performansa bağlı olarak sıkça değişen ve dolayısıyla satış bedellerinin değişkenlik gösterdiği alanları etkileyecektir. Bu standart, bu tür sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde daha net bir rehberlik sağlayarak işletmelerin gelirlerini doğru bir şekilde kaydetmelerine yardımcı olmayı amaçlar (Lim-u-sanno, 2016).

3.4.4. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Kapsamı

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, 01/01/2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 15/01/2019 tarihinde yeniden yayımlanmıştır. Bu durumda, önceden TFRS'ye göre raporlama yapan şirketler, TFRS 15 Standardını erken uygulamak istediklerinde herhangi bir engelle karşılaşmazlar ve standartı kullanabilirler. Uygulamaya geçiş sürecinde karmaşıklık yaşanmaması için, Yeni Hasılat Standardı, uygulanmaya başladığı tarihten sonra yapılan sözleşmelerle birlikte, geçmişte başlayıp uygulama tarihinde henüz tamamlanmamış sözleşmeler için geçerli olacaktır (Atıyah, 2017). Yeni Hasılat Standardı, aşağıdaki standartların ve yorumların yerine geçecek şekilde uygulanmaya başladıktan sonra kapsamını genişletecektir.

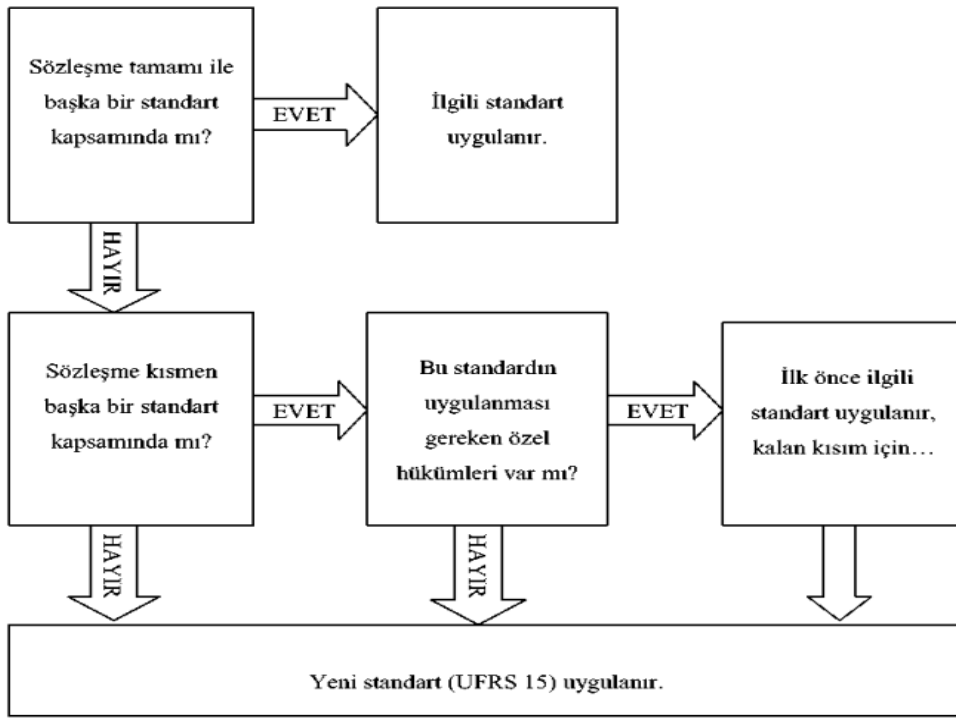
Tablo 3.2. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı Kapsamı

TFRS 15 Standart Kapsamındaki	TFRS 15 Standart Kapsamı Dışındaki
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri	TMS 17 Kiralama İşlemleri Kapsamına giren kira sözleşmeleri
TMS 18 Hasılat	TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri
TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları	TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
TFRS Yorum 15 gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları	TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar
TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar ya da yükümlülükler.
TMS Yorum 31 hasılat-reklam Hizmetleri İçeren Talas (Barter) İşlemleri	Aynı meslek kolunda olan ya da potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan takaslar.

Kaynak: Candar, 2019

TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, TMS 18 Hasılat Standardına göre daha geniş bir kapsama sahiptir. Bu yeni standart, müşteriyle yapılan gelir sözleşmelerinde yer alan mal satışı, inşaat kontratları ve hizmetlerin sağlanması gibi alanlara ek olarak, patentlerin tescili, çok bileşenli sözleşmeler ve değişken fiyatlandırma gibi konularda da bilgi sağlamaktadır. Ayrıca, geri ödeme hakları, garantiler ve lisanslama gibi durumlar hakkında da açıklamalar içermektedir. Bu sayede, işletmeler daha geniş bir yelpazedeki gelir kaynaklarını doğru bir şekilde muhasebeleştirebilir ve finansal tablolarında daha şeffaf bir görünüm sağlayabilirler. Bu şekilde, işletmeler daha geniş bir perspektiften gelirlerini tanımlayabilir ve raporlayabilirler.

Şekil 3.4. TFRS 15 Standardının Uygulanacağı Durumlar



Kaynak: Köşe & Şengül Çelikay, 2015

Şekil görüldüğü gibi, TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, müşteri ile yapılan sözleşmelerin kapsamına bağlı olarak hangi standartın uygulanacağını belirlemektedir. Eğer sözleşme tamamen başka bir standart kapsamında ise, ilgili standart hükümleri uygulanır. Ancak, sözleşme birden çok standardı içeriyorsa, diğer standartlardaki hükümler ilgili standartlar için

uygulanırken, kalan kısım için TFRS 15 Standardı hükümleri uygulanır. Bu yaklaşım, işletmelerin karmaşık sözleşmeleri doğru bir şekilde muhasebeleştirmelerini sağlayarak finansal tabloların doğruluğunu ve tutarlılığını artırmayı amaçlamaktadır.

Müşteri ile yapılan sözleşme birden çok standardı içeriyorsa ve diğer standartlar tarafından nasıl ayrılacağı ve ilk ölçümün nasıl yapılacağı açıklanmışsa, bu standart hükümleri öncelikle uygulanır. İlk ölçümle diğer standartlara göre ölçülen kısımlar, işlem fiyatından çıkarılır ve kalan kısım TFRS 15 Standardı hükümlerine göre dağıtılır. Bu yaklaşım, farklı standartların kapsamına giren işlemlerin doğru bir şekilde tanımlanmasını, ayrıştırılmasını ve muhasebeleştirilmesini sağlar. Böylece işletmeler, sözleşmeleriyle ilgili farklı standartlara uygun olarak işlem yapabilir ve finansal tablolarını uygun şekilde sunabilir (<https://aksisdenetim.com>).

Eğer diğer standartlarda kısımların ayrımı ve ilk ölçümü hakkında açıklama bulunmuyorsa, TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı'na göre ayırım ve ölçüm işlemleri yapılır (Candar, 2019). İşletme, bu durumda TFRS 15'e uygun olarak tek bir müşteriyle yapılan ve diğer standartlar kapsamına girmeyen sözleşmelerin ifası için yapılan ek maliyetleri muhasebeleştirir. Bu yaklaşım, işletmelere sözleşmelerini doğru bir şekilde ayrıştırmaları ve muhasebeleştirmeleri konusunda rehberlik eder. Bu sayede işletmeler, hasılatı uygun bir şekilde kaydedebilir ve finansal tablolarını doğru bir şekilde sunabilir (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022).

TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı'na göre, standardın uygulanması için sözleşmede yer alan diğer tarafın "müşteri" olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Müşterinin tanımı genellikle basittir, ancak bazı durumlarda taraflar arasında risk ve yarar paylaşımı veya ilgi eksikliği söz konusu olduğunda, ilgili taraf müşteri olarak kabul edilmez (Candar, 2019). TFRS 15 Standardı, müşteriye aşağıdaki şekilde tanımlar.

3.4.5. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardında Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme hazırlık sürecinde, doğrudan veya dolaylı birçok maliyet ortaya çıkabilir. Anlaşmanın oluşturulması aşamasında bağımsız olarak birçok maliyet

meydana gelebilir. Ana ücretlerle ilgili olarak yapılan çalışmalar aşağıda listelenmiştir (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022).

3.4.5.1 Ek Maliyetler

Ek maliyetler, bir sözleşmenin düzenlenmemiş olması durumunda ortaya çıkmayacak olan maliyetlerdir. Örneğin, satış personeline yapılan satış komisyonları, sözleşmenin elde edilmesi için yapılan çabalar sonucunda ortaya çıkan ek maliyetlere bir örnektir. Müşteri ile yapılan sözleşme sürecinde ortaya çıkan ve geri alınacağı öngörülen ek maliyetler, varlık olarak kaydedilir (<https://aksisdenetim.com>). İşletme, müşteriyle öngörülen süre içinde önemli bir değişiklik olduğunda, itfa payını günceller ve bu değişiklik TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı'na göre muhasebe tahmininde kaydedilir (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022).

Bu miktar, sözleşmeye uygun bir şekilde sistemli olarak itfa edilir. Basitlik amacıyla, varlığın itfa süresi bir yıldan daha kısa ise, sözleşme yapımı için yapılan ek maliyetler finansal tablolarda gider olarak kaydedilebilir. Ancak teklif, satış ve pazarlama maliyetleri ek maliyet olarak kabul edilmez. Öte yandan, sözleşmenin düzenlenmesi sırasında ortaya çıkan harçlar, yasal ücretler ve seyahat masrafları gibi maliyetler de ek maliyet olarak değerlendirilmez. Bu tür maliyetler, müşteriye yansıtılmadığı sürece gider olarak kaydedilir (<https://aksisdenetim.com>).

3.4.5.2. İfa Maliyetleri

Sözleşme ifaları kapsamında ortaya çıkan maliyetler, tanımlanabilir veya başka bir sözleşmeyle ilişkilendirilmiyor ve farklı bir sözleşmenin kapsamına girmediği durumlarda, ileride kazanım olarak değerlendirilerek varlık olarak muhasebeleştirilebilir (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022).

Bir işletme, genel yönetim giderlerini, raporlanmamış atıkları, işçilik veya diğer kaynaklara ilişkin harcamaları, geçmiş işletme giderlerini, ödenmemiş performans yükümlülüklerini veya yerine getirilmemiş performans yükümlülüklerini kabul eder (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022).

İşletme, sözleşmeye yansıtılmamış atık malzemelerin, işçilik veya diğer kaynakların maliyetlerini, genel yönetim maliyetlerini, yerine getirilmemiş edim

yükümlülüklerini veya yerine getirilmiş edim yükümlülükleriyle ilişkili olduğu tespit edilemeyen maliyetleri gider olarak kaydederek muhasebeleştirir (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022).

3.4.6. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına Göre Açıklanması Gereken Bilgiler

Finansal raporlamadaki açıklamalar, yatırımcılara önemli etkenlerin iletilmesi, anlaşılabilirlik ve tutarlılık prensipleri doğrultusunda bilgi sunulması için önemlidir. TFRS 15 Standardı, işletmelerin finansal tabloları kullanan kullanıcılara, nakit akışı ve hasılatın miktarını, niteliğini, belirsizliğini ve zamanlamasını gösteren yeterli düzeyde bilgi sunmayı amaçlar (Atıyah, 2017).

3.4.6.1. İşletmenin Müşterileriyle Yaptığı Sözleşmeler

İşletme, müşterileriyle gerçekleştirdiği sözleşmelerden kaynaklanan hasılatın ayrıştırılmasını, sözleşme bakiyelerini, yerine getirilen edim yükümlülüklerini ve kalan edim yükümlülüklerini içeren işlem fiyatıyla ilgili bilgileri finansal raporlamada detaylı bir şekilde açıklar.

Eğer bir işletme, kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulmamışsa, diğer gelir ve alacak kaynaklarından elde edilen gelirlerin yanı sıra diğer anlaşmalardaki değer düşüklüğü zararlarının da açıklanması gereklidir. Ayrıca, müşterilerle yapılan anlaşmalardan kaynaklanan gelirler hakkında bilgi verilir (TFRS 9 standartına göre). Raporlama dönemi için tüm değer düşüklüğü zararları da açıklanır. (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022).

İşletme, finansal tablolarda kaydettiği hasılatı, hasılatın niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğinin iktisadi faktörlerden nasıl etkilendiğini göstermek amacıyla çeşitli kategorilere ayrıştırır. Bu kategoriler arasında aşağıdakiler yer alabilir (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022):

- İşletme tarafından sunulan mal ve hizmetlerin türüne göre ayrıştırma yapılabilir. Örneğin, farklı ürün gruplarına ait hasılat ayrı ayrı raporlanabilir.
- Hasılatın elde edildiği coğrafi bölgelere göre ayrıştırma yapılabilir. Örneğin, farklı ülkeler veya bölgeler bazında hasılat detaylı bir şekilde sunulabilir.

- Müşteri piyasası veya müşteri türüne göre ayrıştırma yapılabilir. Örneğin, kamu ve özel sektör müşterileri veya farklı müşteri segmentleri üzerinden hasılat analizi gerçekleştirilebilir.
- Sözleşme türüne göre ayrıştırma yapılabilir. Örneğin, sabit fiyatlı sözleşmeler ve süre/malzeme bazlı sözleşmeler gibi farklı sözleşme tiplerine göre hasılat raporlanabilir.
- Sözleşme süresine göre ayrıştırma yapılabilir. Örneğin, kısa vadeli ve uzun vadeli sözleşmeler arasındaki hasılat ayrı ayrı gösterilebilir.
- Mal ve hizmetin devir zamanına göre ayrıştırma yapılabilir. Örneğin, belirli bir zamanda müşteriye devredilen mal veya hizmetlerden elde edilen hasılat ile zamanla devredilen mal veya hizmetlerden elde edilen hasılat ayrı ayrı analiz edilebilir.
- Satış kanallarına göre ayrıştırma yapılabilir. Örneğin, doğrudan tüketiciye satılan ürünler ile aracılar vasıtasıyla satılan ürünler arasındaki hasılat ayrı ayrı raporlanabilir.

Bu ayrıştırmalar, işletmenin finansal tablolarında hasılatı detaylı bir şekilde raporlama yeteneğini sağlar ve yatırımcılara hasılatın çeşitli faktörlerden nasıl etkilendiği konusunda daha geniş bir perspektif sunar (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022).

İşletme, müşterileriyle yapılan sözleşmelerdeki taahhütleri ayrıntılı bir şekilde açıklar. Bu bilgiler, işletmenin edimleri yerine getirme zamanını, önemli ödeme şartlarını, finansman bileşeni olup olmadığını ve acente/araç olarak hareket ettiği durumu açıklar. Ayrıca, işletme sözleşmelere konu olan ürünlerin veya hizmetlerin özelliklerini, iade ve geri ödeme sorumluluklarını, garanti yükümlülüklerini ve diğer ilgili yükümlülükleri belirtir. Kalan yerine getirme yükümlülükleriyle ilgili olarak, işletme, sözleşmenin tamamlanmamış kısmının toplam fiyatını ve yerine getirilme süresini açıklar. Raporlama dönemi sonunda tamamlanmamış (veya kısmen başarısız olan) yerine getirme yükümlülükleri için ayrılan miktarlar, nicel olarak veya gelire yansıtılarak açıklanır. Bu şekilde, işletme finansal tablolarında sözleşmelere ilişkin taahhütleri ve sorumlulukları ayrıntılı bir şekilde raporlama yeteneğine sahip olur. (<https://aksisdenetim.com>).

3.4.6.2. Önemli Muhakemeler ve Bu Muhakemelerdeki Değişimler

İşletme, yeni standardın kararlar üzerindeki etkilerini ve müşterilerle kabul edilen sözleşmeler çerçevesinde gelir alımının zamanlaması ve miktarının belirlenmesini önemli ölçüde etkilediğini ifade eder. Özellikle, yerine getirme yükümlülüklerinin süresini, işlem fiyatını ve tahsis edilen tutarları belirlemede kullanılan yargıları ve bu kararlardaki değişiklikleri tanımlar (Köse ve Şengül Çelikay, 2015).

İşletme, performans yükümlülükleriyle ilgili geliri doğru bir şekilde tanımak için kullandığı yöntemleri ve bu yöntemlerin mamul transferini doğru bir şekilde temsil ettiğini zaman içinde gerçekleştirir. Ayrıca, daha önce yerine getirilen edim yükümlülükleriyle ilgili olarak, işletme alıcının mal ve hizmetleri ne zaman doğrulayacağını değerlendirmek için önemli kararlar alır ve bu kararları açıklar. Bu şekilde işletme, performans yükümlülükleriyle ilgili gelirin doğru bir şekilde tanımlandığından ve yerine getirme sürecinin şeffaf bir şekilde açıklandığından emin olur (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022).

Kuruluş, işlem fiyatını belirleme, değişken fiyatı değerlendirme, fiyatı zaman değerinin etkisine göre düzeltme, parasal olmayan fiyatı ölçme, değişken fiyat tahmininin sabit olup olmadığını değerlendirme, bireysel satış fiyatlarını değerlendirme ve indirim ve değişken fiyatı tahsis etme gibi konularla ilgili stratejik kararlar alır. Belirli bir sözleşme kısmı için fiyatın nasıl dağıtılacağı, geri ödeme yükümlülüklerinin ve benzeri yükümlülüklerin nasıl değerlendirileceği gibi konuları açıklar. Bu süreçte kullanılan yöntemler, girdiler ve varsayımlar da belirtilir (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022).

3.4.6.3. Sözleşmenin Yapılması veya İfası İçin Katlanılan Maliyetlerin Varlık Olarak Finansal Tablolara Alınması

İşletme, müşteriyle yapılan sözleşme veya sözleşmenin ifası için ortaya çıkan maliyetlerin belirlenmesinde kullanılan muhakemeleri ve her raporlama dönemi için itfa payının belirlenmesinde kullanılan yöntemi ayrıntılı bir şekilde açıklar. Aynı şekilde, işletme müşteriyle yapılan sözleşmelerin gerçekleştirilmesi veya ifası kapsamında ortaya çıkan maliyetlerin, ana varlık kategorileri bazında

muhasebeleştirilen varlıklarının kapanış bakiyelerini (örneğin, sözleşme yapma ek maliyetleri, sözleşme hazırlık giderleri ve düzenleme masrafları) ve raporlama dönemi boyunca muhasebeleştirilen itfa payı tutarını ve değer düşüklüğü kayıplarının tamamını detaylı olarak açıklar (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022).

Ayrıca, eğer işletme önemli bir finansman bileşenine veya sözleşme yapma ek maliyetlerine ilişkin pratik yöntemler kullanıyorsa, bu yöntemleri ve nedenlerini açıklar. Bu, işletmenin maliyet belirleme sürecindeki finansman unsurlarını veya ek maliyetleri nasıl ele aldığını ve muhasebeleştirdiğini gösterir. Bu açıklamalar, işletmenin finansal tablolarında sözleşme maliyetlerinin doğru bir şekilde yansıtıldığını ve işletmenin finansman bileşenlerini etkin bir şekilde yönettiğini gösterir. İşletme, finansman bileşenleri veya sözleşme yapma ek maliyetleri gibi konularda önceden belirlenmiş pratik yöntemleri kullanarak maliyetleri belirleme tercihinde bulunuyorsa, bu tercihin nedenlerini de açıklar. Bu açıklamalar, işletmenin finansal raporlama sürecinde tutarlılık ve şeffaflık sağlamak amacıyla belirlenen politikalarını yansıtır (TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2022).

3.4.7. Dış Ticaret İşlemlerinde TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Muhasebeleştirilmesi

Televizyon A.Ş., büyük ölçekli bir müşterisiyle 1 Ocak 2018 tarihinde bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme kapsamında, 1.700 TL fiyat üzerinden 1 adet LCD TV satışı gerçekleştirilmiştir. Müşteri, bir takvim yılı içinde 1.000 televizyondan fazla alım yaparsa, televizyon başına fiyatın geriye dönük olarak 1.500 TL olarak revize edileceği belirtilmiştir. Ancak, 1 Ocak 2018 ile 31 Mart 2018 tarihleri arasında müşteriye sadece 40 televizyon satışı yapılmıştır.

Haziran 2018'de müşteri, sektördeki büyük ölçekli rakip firmalardan birini satın almıştır. Bu birleşme sonrasında, Televizyon A.Ş.'nin siparişleri hızlanmış ve Temmuz 2018'de 650 adet televizyon daha sipariş edilmiştir.

Bu örnekte, tek bir sözleşme yapılmıştır ve sözleşme müşteriyle yapılan televizyon satışını kapsamaktadır. Ancak, müşterinin alım miktarı sözleşme şartlarına göre fiyat revizyonu için gereken eşik değeri olan 1.000 televizyonu aşmadığı için fiyatta herhangi bir revizyon yapılmamıştır. Belirtilen dönemlerde müşteriye yalnızca

40 televizyon satılmıştır. Birleşme sonrasında ise siparişlerin artması, işletmenin müşterileriyle yeni bir televizyon alımı sözleşmesi yapma ihtiyacını doğurmuştur.

TV satış sözleşmesi tarafından belirlenen performans kriterlerine göre, taraflar arasında indirim uygulaması yapılmaktadır. Bu sözleşme çerçevesinde, belirli bir adet üzerindeki satışlardan sonra, indirim hükümleri başlangıçtan itibaren geçerli olacaktır. Yani, müşteri firma belirli bir adedin üzerinde televizyon satın aldığı anda, tüm satışlar geriye dönük olarak indirimli fiyatlarla revize edilecektir. Bu düzenleme, müşterinin büyük ölçekli alımlarında avantajlı bir fiyatlandırma sağlamayı amaçlamaktadır.

Transfer bedelinin belirlenmesi: Sözleşme bedeli 1 adet LCD TV için 1.700 TL olarak belirlenmiştir.

Satış işleminin TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Alacaklar kapsamında değerlendirilmesi ve işlemin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olmalıdır:

İlk 3 ay süresince gerçekleştirilen toplam satış miktarı 40 adet olmuştur. Bu satış miktarı göz önüne alındığında, yıllık satışın 1.000 adeti aşması olasılığı düşük olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle Mart 2018 sonunda hazırlanacak finansal tablolarda gelir olarak kaydedilmesi gereken toplam hasılat tutarı, $40 \times 1.700 \text{ TL} = 68.000 \text{ TL}$ olmalıdır.

Müşteri firmanın sektördeki büyük ölçekli rakiplerden birini satın alması sonucunda siparişler hızlanmış ve Temmuz 2018'de 650 adet televizyon daha sipariş edilmiştir. Böylece toplam satılan televizyon adedi Temmuz sonunda 690 adet olmuştur. Bu durumda yıllık toplam satılan televizyon adedinin 1.000'i aşma ihtimali artmıştır. Dolayısıyla, Eylül 2018 tarihinde düzeltilecek olan finansal tablolarda hasılat olarak kaydedilmesi gereken tutar,

$(650 \times 1.500 \text{ TL} = 975.000 \text{ TL}) - (40 \times 200 \text{ TL} = 8.000 \text{ TL}) = 967.000 \text{ TL}$ olmalıdır (<http://www.muhasebetr.com>).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu tez çalışmasının ilk bölümünde, Dış ticaretin ne olduğu, neden gereklilik taşıdığı ve hangi alanlarda kullanılması gerektiği sorularına yanıt aranmış ve dış ticaretin özelliklerine vurgu yaparak iç ticaretten ayrıldığı noktalar belirtilmiştir. Sonrasında, uluslararası ticarete kullanılan ödeme yöntemleri, teslim şekilleri ve dış ticaret belgeleri konu edinilmiştir. İkinci bölümde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ortaya çıkışı, bu standartların gereklilik sebepleri ve standartlara geçişte karşılaşılan zorluklar üzerinde odaklanılmıştır. Ardından, uluslararası ticaret işlemleriyle ilişkili UFRS detaylı bir şekilde incelenmiş ve dış ticaret işlemlerinde dikkate alınması gereken hükümler açıklanmıştır. Son bölümde, dış ticaret yapan işletmelerin finansal raporlama sürecinde gereksinim duyacakları Stoklar, Kur Değişim Etkileri, Borçlanma Maliyetleri ve Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat gibi standartlar ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu standartların amaçları, kapsamaları ve standartlarda yer alan tanımlar açıklanmıştır. Bu şekilde, işletmelerin dış ticaret işlemlerini doğru bir şekilde raporlamaları için gerekli bilgiler sunulmuştur.

Her ülkenin muhasebe uygulamaları, ekonomik, tarihsel, kurumsal ve kültürel faktörlerin karmaşık etkileşimi sonucunda şekillenir. Bu nedenle, muhasebe uygulamaları ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Ancak, globalleşen sermaye piyasaları ve çok uluslu şirketlerin etkisiyle muhasebede uyum ihtiyacı ortaya çıkar. Bu ihtiyaç, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşumunu teşvik eder. Dış ticaret işlemleri dünya genelinde önemli bir rol oynar ve sürekli olarak artar. Bu durum, uluslararası şirketlerin sayısındaki artışla birlikte ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortaya koyar. Bu farklılıklar, finansal verilerin karşılaştırılmasını zorlaştırır, sermaye piyasalarının gelişimini engeller ve uluslararası şirketlerin faaliyetlerini kısıtlar. Bu nedenle, ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması gerekliliği ortaya çıkar. Bu bağlamda, birçok ülke ve kuruluş, uluslararası ortak muhasebe ve finansal raporlama standartlarının gerekliliği konusunda fikir birliği oluşturmaya başlamıştır. Bu standartlar, muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırarak finansal verilerin karşılaştırılabilirliğini sağlamayı hedeflemektedir. Bu sayede uluslararası şirketlerin faaliyetleri daha şeffaf ve anlaşılır hale gelirken, sermaye piyasalarının etkinliği artmaktadır.

1973 yılında Londra'da İngiltere, ABD, Kanada, Avustralya, Meksika, Japonya, Fransa, Almanya, Hollanda ve Yeni Zelanda'nın katılımıyla kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee), 2000 yılında yapılan bir yeniden yapılanma sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation) adını almıştır. Daha sonra, 2010 yılında ise ismi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (International Financial Reporting Standards Foundation) olarak değiştirilmiştir. IASC, Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluştururken öncelikle kurucu ülkelerin katkılarını dikkate almış, daha sonra ise çeşitli muhasebe örgütleri, sermaye sahipleri ve finansal kuruluşlar gibi paydaşların görüşlerini de değerlendirmiştir. Bu sayede, katılımcıların çeşitliliği sağlanmıştır. Oluşturulan standartlar ise 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları adı altında yayınlanmıştır.

Bu standartlar, ülkelerin muhasebe standartlarını etkilemiş, muhasebe akademisyenleri arasında akademik araştırmaların konusu olmuş ve eğitimde kullanılmaya başlanmıştır. Uluslararası sermaye hareketlerinin ve çok uluslu şirketlerin gelişimiyle birlikte, muhasebe denetim firmaları büyümüş ve uluslararası boyutlara ulaşmıştır. Bu firmalar, denetim faaliyetlerinde bu standartları uygunluk kriteri olarak kullanırken, muhasebe kuruluşları aracılığıyla ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) çalışmalarına katılarak standartların geliştirilmesine katkıda bulunmuşlardır. Özellikle 1995 yılında Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) ile yapılan anlaşmadan sonra finansal raporlama standartlarının kullanımı tartışılmaya başlanmıştır. Bu süreçte, muhasebe standartlarının genel olarak büyük fayda sağladığı kabul edilmiştir. Ancak, bu faydanın evrensel ölçekte sağlanabilmesi, muhasebe standartlarının küreselleşmesi ve uygulanabilirliğiyle mümkündür. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), uluslararası karşılaştırmaları mümkün olduğunca kolaylaştırmayı hedeflemektedir. Bu hedefin gerçekleşmesi zorlu bir süreçtir çünkü her ülkenin kendi muhasebe kuralları bulunmaktadır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki (ABD) Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) ile Kanada'daki Canadian Generally Accepted Accounting Principles (CGAAP) farklılık gösterir. Muhasebe

standartlarının dünya genelinde senkronize edilmesi, uluslararası muhasebe topluluğunda devam eden bir süreçtir.

Bu çalışmada, öncelikle dış ticaret işlemlerinde yaygın olarak kullanılan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) üzerinde durulmuştur. Özellikle, UMS 2 Stoklar, UMS 21 Kur Değişim Etkileri, UMS 23 Borçlanma Maliyetleri ve UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartları gibi standartlar ayrıntılı bir şekilde araştırılmış ve ele alınmıştır.

Çalışmada sunulan örneklerin analizi sonucunda elde edilen bulgular şunlardır:

UMS-2 Stoklar Standardı'na göre, vadeli stok alımlarında vade farkları stok maliyetine dahil edilmez. Bunun finansal açıdan avantajı, finansman giderinin stok maliyetlerinden ayrılmasıyla daha gerçekçi karlılık sonuçlarının elde edilmesidir. Ayrıca, vergi açısından da finansman giderinin mal maliyetine eklenmemesi, satışlara bağlı olarak verginin ertelenmesine olanak sağlar. Dış ticaret işletmeleri için stoklar temel bir ticari varlık olduğundan, bu standart dış ticaret yapan işletmeler açısından önemlidir.

UMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardı, işletmelerin yabancı para birimiyle gerçekleştirdiği işlemlerdeki kur farklarını doğru bir şekilde muhasebeleştiribilmesi için yönlendirme sağlar. Standarda göre, parasal ve parasal olmayan kalemlerin kur farkları farklı şekillerde ele alınır. Parasal kalemlere ait kur farkları, kâr veya zarar hesabında kaydedilirken, parasal olmayan kalemler önceden diğer kapsamlı gelir hesabına kaydedilmişse, kur farkları da bu hesapta muhasebeleştirilir. Bu standart, kur farklarının doğru bir şekilde raporlanmasına ve finansal tabloların güvenilirliğine katkıda bulunmaktadır.

UMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, vadeli fiyat ile peşin fiyat arasındaki farkın dönem finansman giderleri arasında raporlanmasını gerektirirken, Vergi Usul Kanunu (VUK) ise vade farklarının stokların maliyetine dahil edilmesini zorunlu kılar. Bu durum, dış ticaret işletmeleri için borçlanma maliyetlerini raporlama sürecinde dikkate almaları gereken önemli bir konudur. Şirketler, UMS-23 ve VUK gerekliliklerini aynı anda yerine getirerek, hem finansal raporlama hem de vergi

yasaları açısından doğru muhasebeleştirme yapmalıdır. Böylece, hem uluslararası standartlara uyum sağlanır hem de vergi düzenlemelerine uygun hareket edilir.

UFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, işletmelerin müşteri sözleşmelerinden elde ettikleri hasılatın doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlar. İşletmelerin sözleşmeleri dikkatlice incelemesi, sözleşme bedelini doğru belirlemesi ve ayrıştırılabilir unsurları hesaplaması önemlidir. Yükümlülükler yerine getirildikçe hasılat kaydedilmeli ve diğer dikkate alınması gereken unsurlar ise iskontolar, iadeler, performans kazançları, indirimler, teşvikler ve cezalardır.

Sonuç olarak, Dış ticaret yapan firmalar için finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle UFRS standartları, dış ticaret işlemlerinin doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesini ve finansal tablolara yansıtılmasını sağlamaktadır. Bu standartlar, dış ticaret işlemlerinde kullanılan malın maliyetini ve birim fiyatını gerçeğe uygun bir şekilde belirlemeyi hedeflemektedir. Dış ticaretin uluslararası boyutta gerçekleşmesi ve işletmeler arasındaki mesafenin uzak olması, güvenin sağlanması için finansal tabloların önemini artırmaktadır. Finansal tablolar, işletmeler arasında güven oluşturan ve ticari ilişkilerin sürekliliğini sağlayan bir temel olarak hizmet etmektedir. UFRS'nin ortak bir dil oluşturma amacı, işletmelerin finansal tablolardan aynı şeyleri anlamalarını sağlayarak dış ticaret işlemlerini etkilemektedir. UFRS standartları, dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde doğruluk ve güvenilirlik sağlamak için belirli hesaplamalar ve kayıtlar içermektedir. Bu hesaplar, işletmeler arasında güvenin tesis edilmesine ve ticaretin sürdürülebilirliğine katkıda bulunmaktadır. Dış ticaretteki muhasebeleştirme süreci, işletmelerin finansal tablolarını karşılıklı olarak doğrularak güven oluşturmaya amaçlamaktadır. Sonuç, dış ticaret yapan firmaların finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği, ticari ilişkilerin temelini oluşturur. UFRS standartlarının dış ticaret işlemlerindeki muhasebeleştirme sürecine rehberlik etmesi, işletmeler arasında güvenin sağlanmasına ve ticaretin etkili bir şekilde yürütülmesine katkıda bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Ağsakal, Ahmet. 2015. “DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA (UFRS) GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ”. Sakarya Üniversitesi.
- Ağsakal, Ahmet, ve Gökhan Baral. 2016. “DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS 21 KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 1”. Kastamonu Üniversitesi.
- Akçay, Serkan, ve Merve UYSAL. 2019. “DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS İLE İLİŞKİSİNİN VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ”. *Business & Management Studies: An International Journal* 7(1): 257-79.
- Anonim (2008), İstanbul “İhracatın Püf Noktası” İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Atıyah, Luqman Abed. 2017. “Diş Ticaret İşlemleri Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raforlama Standatlarına (UFRS) Göre Muhasebeleştirilmesi”. Selçuk Üniversitesi.
- Babayııt, Sema. 2010. “ULUSLARARASI TİCARETTE KULLANILAN BELGELER”.
- Büyüktopçu, Halil İbrahim. 2009. “ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ FİNANSAL TABLO DÜZENLEMELERİNE ETKİLERİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA”. Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Candar, Burak. 2019. İstanbul “UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Getirdiği Değişikliklerin Değerlendirilmesi”. Işık Üniversitesi.
- Canitez, Murat. 2018. *Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar*. Gazi: Kitabevi Yayınları.
- Çakır Pehlivan, Yeliz. 2021. “DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ”. Sakarya Üniversitesi.
- Çapkıner Tosun, Emel, ve Güzide Atai. 2014. *ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (UFRS) TÜRKİYE’deki GELİŞİMİ VE KUZZEY KIBRIS’taki UYGULAMALAR*.
- “Dış ticaret politikası”. 2022. İçinde *Dış Ticaret politikası*, 1-138.
- Elhadeş, Selim, Seda Akkuş Tecer, ve Zeynep Deldağ. 2011. *Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (TFRS) hazır mısınız?* Türkiye: Ernst & Young.
- Güdelci, Erkin Nevzat. 2019. “ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TARİHİ GELİŞİM SÜRECİNDE ETKİLİ OLAN ULUSLARARASI VE ULUSAL KURULUŞLAR”. *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Socail Sciences* 2(3): 200-214.

- Gürsoy, Yaser. 2020. *DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ*. 13. bs Bursa Uludağ Üniversitesi: Ekin Kitabevi. www.ekinyayinevi.com.
- Karabayir, Mehmet Emin. 2012. “ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE MUHASEBE KALİTESİ: İMKB ÖRNEĞİ”. Ankara Üniversitesi.
- Karwdam, Jutharat. 2015. “The Effects of Accountant’s and Auditor’s characteristics and Attitude of TFRS for SMEs on of Financial Reporting”. Prince of Songkla University.
- Kaya, Feridun, Ümit Ataman, Haluk Sümer, ve Adnan Sevim. 2013. *DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*. 1. bs ed. Banu Başar. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Kılıç, İsa, ve Servet Önal. 2021. “ULUSLARARASI TİCARET İŞLEMLERİNİN BOBİ-FRS, TMS/TFRS İLE VUK KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELEME VE UYGULAMASI”. *Asya Studies-Academic Social Studies/Akademik Sosyal Araştırmalar* 5(16): 183-94.
- Koç, Feden. 2021. Muhasebe ve Finansman Dergisi *Türkiye’de Muhasebe Standartları ile Finansal Raporlama Standartları Kapsamında*. Muhasebe ve Finansman Dergisi.
- Kökeş, Elife. 2014. “TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR”. Okan Üniversitesi.
- Köse, Tunç, ve Duygu Şengül Çelikay. 2015. “YENİ HASILAT STANDARDI VE GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLER”. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi.
- Küçüktüfekçi, Mustafa, ve Mustafa Kılılı. 2016. “BORÇLANMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: TMS 23, TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ ve VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE BİR İNCELEME”. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi.
- Lim-u-sanno, Kulwadee. 2016. “The Perception in Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium Enterprises (TFRS for SMEs) in Thailand”. Prince of Songkla University.
- Milli Eğitim Bakanlığı, (2007). “DIŞ TİCARET KURAM POLİTİKA UYGULAMA”. Ankara: MEB, Yayınları.
- Önal, Bilge, ve Şuayyip Doğuş Demirci. 2015. “ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ KAPSAMI: SEÇİLMİŞ 7 SEKTÖR BAZINDA İNCELEME”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* (16): 589-603.
- Öztürk, Erkan. 2021. “TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI ÇERÇEVESİNDE HASILAT RAPORLAMASININ KAZANÇ

- YÖNETİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: BIST ŞİRKETLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 6(4): 791-805.
- Say, Servet, Hasan Hakses, ve Mehmet Büyükçiçek. 2018. “TMS KAPSAMINDA DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ”. *Social Sciences Studies Journal* 4(24): 5223-30.
- Sezer, Nur. 2020. İstanbul “ULUSLARARASI TİCARETTE KULLANILAN”. İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Şahbazov, Coşqun. 2018. “UFRS’ye göre dış ticaret işlemleri ve muhasebe uygulamaları”. Azerbeycan Devlet İktisat Üniversitesi.
- Şavlı, Tuba. 2016. *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*. İstanbul: ISMMMO yayınları.
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat. 2022. “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat”. İçinde *Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*, Ankara, 1-34.
- Thongkon, Sittisak, ve Manuspun Sripupat. 2019. “The impact of financial reporting standards on performance of Certified Public Accounting: CPAs”. *Journal of Industrial Business Administration* 1(2): 94-109.
- Türker, İpek. 2009. “TÜRKİYE’DE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS) PARALELİNDE YAPILAN DÜZENLEMELERİN FİNANSAL TABLO KULLANICILARI ÜZERİNDEKİ MUHTEMEL ETKİLERİ”. İstanbul Üniversitesi.
- Uluşık, Tuncay. 2019. “TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE FİNANSAL ARAÇLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI”. Necmettin Erbakan Üniversitesi.
- Usul, Hayrettin, ve Mahmud Sami Öztürk. 2019. “TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HÂSILAT STANDARDI ÇERÇEVESİNDE YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİNİN İNCELENMESİ”. *Suleyman Demirel University The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences Y.2019* 24(4): 1157-69. <https://orcid.org/0000-0002-7657-3150>.
- Yavuz, Sefa. 2021. “DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TMS-2, TFRS-15, TMS-21 VE TMS-23 STANDARTLARININ İNCELENMESİ”. İstanbul Üniversitesi.
- Yılmaz, Emine. 2020. “DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: TMS-2 STOKLAR, TMS-21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARTLARI ve VUK ile KARŞILAŞTIRILMASI”. Işık Üniversitesi.

Yiğit, Ergün, ve Semih Büyükipekci. 2016. *TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*. konya. <http://www.kgk.gov.tr>.

Yolcu, İlknur. 2010. “MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ İLE TMS UYUMLAŞTIRMASI VE ÖRNEK HESAP PLANI”. Marmara Üniversitesi.

İnternet Kaynakları

<http://www.economicdiscussion.net/articles/10-salient-features-of-foreigntrade-explained/2229> (Erişim tarihi: 7 Aralık 2022).

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/unalserifler/001/> (Erişim tarihi: 9 Aralık 2022).

<http://www.muhasibetr.com>. (Erişim tarihi: 9 Aralık 2022).

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2022/TMS/TMS21.pdf (Erişim tarihi: 9 Aralık 2022).

https://www.disticaretkursu.pro/dis_ticaret.html (Erişim tarihi: 10 Aralık 2022).

<https://www.kuveytturk.com.tr/blog/finans/dis-ticaret-islem-turleri> (Erişim tarihi: 11 Aralık 2022).

<http://www.melihpolat.com.tr/dis-ticarette-kullanilan-belgeler> (Erişim tarihi: 14 Aralık 2022).

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2022/TMS/TMS2.pdf (Erişim tarihi: 20 Aralık 2022).

<https://www.kgk.gov.tr> (Erişim tarihi: 20 Aralık 2022).

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2022/TMS/TMS23.pdf (Erişim tarihi: 23 Aralık 2022).

<https://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat> (Erişim tarihi: 26 Aralık 2022).

<https://www.ihracat.co> (Erişim tarihi: 15 Ocak 2023).

<https://www.oaib.org.tr/tr/bilgi-merkezi-sikca-sorulan-sorular-ihracatta-teslim-sekilleri-hakkinda-bilgi-verebilir-misiniz.html> (Erişim tarihi: 08 Şubat 2023).