

ICCSOR

Journal of Applied and Theoretical Social Sciences

ISSN:2687-5861

JATSS, 2021; 3(4), 387-409

First Submission: 10.11.2021

Revised Submission After Review: 26.12.2021

Accepted For Publication: 28.12.2021

Available Online Since:31.12.2021

Research Article

Investigation within the Scope of Tax Procedure Law and Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises of Foreign Trade Transactions

Seçil Öztürk Yöndemli ¹

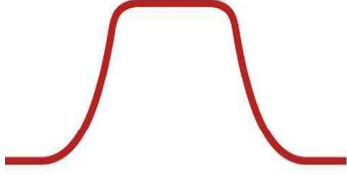
Abstract

Foreign trade includes export and import transactions, which express the trade of goods and services between countries. The impact of foreign trade on the country's economy is undeniable. In parallel with the increasing foreign trade volume worldwide, there is an increase in foreign trade transactions in our country. A significant part of foreign trade transactions in our country are carried out by large and medium-sized enterprises. The answers to the questions of how these enterprises will account for their foreign trade transactions and report them in their financial statements differ according to the standards, principles and regulations on which they are based. The aim of this study is to examine the accounting principles of foreign trade transactions of enterprises in terms of Financial Reporting Standards of Large and Medium Sized Enterprises and tax legislation. Within the scope of the study, similar and different applications between accounting standards and tax legislation were put forward in the theoretical framework.

Keywords: Export, Import, Foreign Trade, Bobi FRS.

JEL Codes: F13, M41, M48.

¹ Asistant.Prof.Dr., Çanakkale Onsekiz Mart University, Çan School of Applied Sciences, Department of International Trade and Management, secilozturk@comu.edu.tr,
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3357-3214>



ICCSOR

Journal of Applied and Theoretical Social Sciences

ISSN:2687-5861

JATSS, 2021; 3(4), 387-409

İlk Başyuru: 10.11.2021

Düzeltilmiş Makalenin Alınışı: 26.12.2021

Yayın İçin Kabul Tarihi: 28.12.2021

Online Yayın Tarihi: 31.12.2021

Arastırma Makalesi

Dış Ticaret İşlemlerinin Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi

Seçil Öztürk Yöndemli ¹

Öz

Dış ticaret, ülkeler arasında mal ve hizmet ticaretini ifade eden ihracat ve ithalat işlemlerini kapsayan bir faaliyettir. Dış ticaretin ülke ekonomileri üzerindeki etkisi yadsınamaz bir gerçektir. Dünya çapında artan dış ticaret hacmine paralel olarak ülkemizde de dış ticaret işlemlerinde büyük bir artış yaşanmaktadır. Ülkemizdeki dış ticaret işlemlerinin önemli bir bölümü büyük ve orta ölçekli işletmeler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu işletmelerin, dış ticaret işlemlerini nasıl muhasebeleştireceği ve finansal tablolarında nasıl raporlayacağı sorularına verilecek cevap; esas alınan standart, ilke ve düzenlemelere göre farklılaşmaktadır. Bu çalışmanın amacı işletmelerin dış ticaret işlemlerini muhasebeleştirme ilkelerini Büyük ve Orta Boy İşletmelerin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve vergi mevzuatı açısından incelemektir. Çalışma kapsamında muhasebe standartları ve vergi mevzuatı arasındaki benzer ve farklı uygulamalar teorik çerçevede ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İhracat, İthalat, Dış Ticaret, Bobi FRS.

JEL Kodlar: F13, M41, M48.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çan Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik Bölümü, secilozturk@comu.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3357-3214>

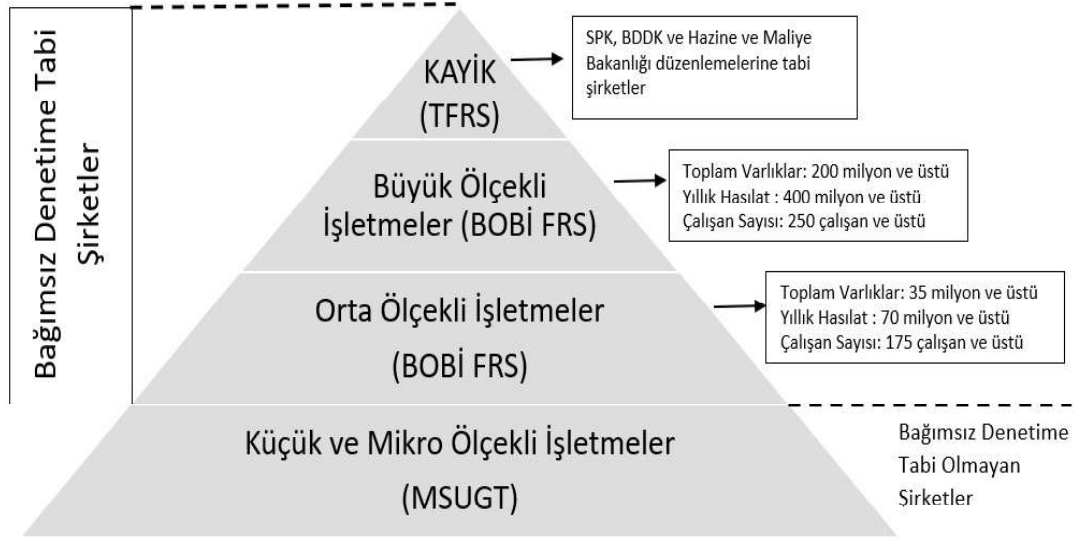
1. Giriş

Dış ticaret, ulusal sınırların ötesinde farklı ülkeler arasında gerçekleşen uluslararası ticareti ifade etmekte olup, ihracat ile ithalat işlemlerinin toplamından oluşmaktadır. Gün geçtikçe ülkelerin dış ticaret hacmi genişlemektedir. Yurt içinde ihtiyaçtan fazla ürünlerin veya hizmetlerin bulunması veya tam tersi durumda ihtiyaçların karşılanması için yerli üretimin yetersiz kalması, ülkelerin farklı uzmanlıkları, ürün ve hizmetlerdeki kalite, teknoloji ve fiyat farklılıkları, küreselleşmenin etkisi, politik sebepler ülkeleri dış ticarete yöneltmektedir. Dış ticaret ekonomik büyüme sağlamak, genel anlamda toplumsal refahı yükseltmek adına ülke ekonomileri için oldukça önemlidir.

Dış ticaret politikalarıyla ülkeler; hazineye gelir kazandırmayı, iktisadi kalkınma sağlamayı, cari açığı engellemeyi, yurt içi fiyat istikrarını korumayı, yerli sanayiye dış rekabetten korumayı, piyasada ortaya çıkan aksamaları önlemeyi, uluslararası ilişkileri iyileştirmeyi vb. istemektedir (Seyidoğlu, 2003: 118-120). Ülkeler, ticaret hacmini artırmayı arzu etmekte ve dış ticaret politikalarıyla ithalat ve ihracatı yönlendirmektedir. Ülkemizde 2020 yılı sonu itibarıyla ihracat 169.6 milyar dolar, ithalat 219.5 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir (TÜİK, 2021a). 30/04/2018 tarih ve 2018/11828 Sayılı Bakanlar Kurulu kararına göre KOBİ'ler çalışan sayısı 250 kişiden az ve yıllık net satış hasılatı veya aktif büyüklüğü 125 milyon TL'den az işletmeler biçiminde tanımlanmıştır. Bu tanımdaki kriterler esas alınarak yayınlanan dış ticaret verilerine bakıldığında, dış ticaretin işletmelerin büyüklük grubuna göre dağılımı şöyledir: İhracatın %36.4'ü (61 milyar dolar) küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) tarafından, %63,6'sı büyük işletmeler tarafından gerçekleşmiş iken, ithalatın %24'ü (49 milyar dolar) KOBİ'ler, %76'sı büyük ölçekli işletmeler oluşturmaktadır (TÜİK, 2021b). Dolayısıyla ihracat ve ithalat yapan işletmeler hem büyük işletme hem de KOBİ grubunda yer almaktadır. Uluslararası ticaretteki artış ile finansal işlemlerin uluslararası ortak bir muhasebe diliyle sunulması ihtiyacı büyük işletmeler için olduğu kadar KOBİ'ler için de geçerlidir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) yayımlama ve revize etme çalışmalarına devam ederken, 2015 yılında 2013/34 Sayılı Avrupa Birliği (AB) Muhasebe Direktifi ile uyumlu ve İngiltere ve İrlanda FRS 102 yerel finansal raporlama setini referans alarak, finansal raporlama seti hazırlama amacıyla taslak bir metin sunmuştur. Türkiye'deki bağımsız denetime tabi şirketlere yönelik olarak "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi" metni, kamuoyu görüşleri dikkate alınarak, 29 Temmuz 2017 tarihinde yayımlanmıştır. BOBİ FRS, 2018 yılı itibarıyla uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir (Öztürk vd., 2018: 438). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olan BOBİ FRS, 27 bölüm ve 7 Ek'ten oluşmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017: 156). BOBİ FRS'nin 2017'de yayınlanan hali üzerinde Kurul Kararı ile bazı iyileştirmeler yapılmış ve ilgili düzenleme 30 Mart 2021 tarihinde güncellenmiştir. İsteğe bağlı erken uygulama haricinde, standartların güncel hali 1 Ocak 2021 tarihi veya sonrasındaki hesap dönemlerinden başlanarak uygulanacaktır (KGK, 2021a). KGK tarafından, bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler için ise standart oluşturma süreci başlatılmış olup, henüz taslak durumundadır (KGK, 2021b). TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulama sınıflandırması aşağıdaki şekilde verilmiştir.

Şekil. 1 Muhasebe Standartları Kapsamında İşletme Büyüklükleri



Kaynak: www.kgk.gov.tr

Bakanlar Kurulu kararında belirlenen işletme büyüklük ölçütleri ile KGK'nın büyüklük ölçütleri tam olarak eşleşmemektedir. Bakanlar Kurulu kararında belirlenen ölçütlere göre KOBİ tanımı KGK'nın orta büyüklükteki işletmeler yaklaşımını tam olarak kapsamamaktadır. KGK tarafından yayınlanan eşik değerler açısından değerlendirildiğinde dış ticaret yapan bu işletmelerin büyüklüklerine göre TFRS ve BOBİ FRS, MSUGT kapsamına dahil olduğu görülmektedir.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) TFRS'yi uygularken, bu kapsamda olmayan ancak bağımsız denetime tabi olan büyük ve orta büyüklükteki işletmelerden ihtiyari olarak TMS/TFRS'yi uygulamayanlar BOBİ TFRS'yi uygulayacaktır. Bunların dışında işletmeler ise KÜMİ FRS taslak halinde olduğundan dolayı KGK tarafından belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı, başka bir ifadeyle vergi mevzuatı ve Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) ilkelerini uygulamaya devam edeceklerdir.

Vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal tablolarda işletme ile ilgili tüm paydaşlara yeterli bilgi sunma fonksiyonu dikkate alınmamaktadır. Çünkü vergi mevzuatı temelde, vergi matrahının doğru hesaplanmasına odaklanmaktadır. Bu durum, vergi mevzuatı ile TMS'ye göre muhasebeleştirme işlemlerinde bazı farklılıklara sebep olmaktadır (Bayazıtlı, 2010: 31). Buradan hareketle, bu çalışmada muhasebe standartları ve VUK/MSUGT açısından dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar ele alınmıştır. Literatüre bakıldığında dış ticaret işlemleri TMS ve TFRS'ler açısından değerlendirilmiş olup, kapsamlı olarak BOBİ FRS ve VUK bağlamında dış ticaret işlemlerini inceleyen çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmanın amacı, büyük ve orta ölçekli işletmelerin dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesini BOBİ FRS ve VUK/MSUGT kapsamında ortaya koymaktır. Dolayısıyla literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

2. Literatür İncelemesi

Ulusal yazında dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesini, muhasebe standartları ve vergi mevzuatı kapsamında değerlendirmeyi konu alan çalışmalar şöyledir:

Kılıç ve Önal (2021), çalışmalarında dış ticaret işlemlerinde stokların ve kur farklarının durumunu BOBİ FRS, TMS ve VUK düzenlemeleri açısından değerlendirmiştir. Çalışmanın sonucunda stoklar konusunda; satın alma maliyetlerinde tümü arasında benzerlik, vade farkı ayrıştırılmasında farklılık, değer düşüklüğü ayrılması konusunda BOBİ FRS ve TMS arasında bir benzerlik ve VUK açısından farklılık tespit edilmiş, yabancı paralar açısından düzenlemelerin büyük oranda benzediğine dikkat çekilmiştir.

Doğan (2021), güncellenen dış ticarete malların teslim şekillerini, TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile incelemiştir. Sonuç olarak, hasılatın doğmasının standart ve vergi mevzuatı açısından farklılaştığı sonucuna ulaşmıştır.

Özkan (2021), ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesini TMS ve VUK hükümleri kapsamında incelemiştir. TMS ve VUK uygulamaları arasında bazı farklılıklar (kur farkı ve vade farkının muhasebeleştirilmesi vb.) mevcuttur.

Yılmaz ve Teker (2020), TMS-2 Stoklar, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri standartlarına göre dış ticaret işlemlerini değerlendirerek vergi mevzuatı ile karşılaştırmışlardır. Sonuçlara göre, dış ticaret işlemlerinde işlem ve ödeme tarihindeki farklılaşma kur farklılıklarına neden olabilir. Ayrıca TMS ve VUK düzenlemelerine göre muhasebeleştirmeden kaynaklı olarak dönem sonu stokların değeri, dönem karı ve ödenecek vergi tutarı farklılaşmaktadır.

Akçay ve Uysal (2019), dış ticaret işlemlerini TMS ve Vergi Kanunları açısından değerlendirmiş, kombiyo işlemlerinde önemli olan muhasebe standartları ile ülkemiz vergi mevzuatı arasında çeşitli farklar olsa da büyük farklılıkların bulunmadığı, kur farklılıklarının finansal tablolarda sunulmasında farklılıklar olduğunu belirtmişlerdir.

Say, Hakses ve Büyükçiçek (2018), dış ticaret işlemlerinde stok, hasılat, devlet teşvikleri, kur değişimleri ve borçlanma maliyetleri konularını TMS kapsamında incelemişler, örnek uygulamalara yer vermişlerdir.

Ağsakal ve Baral (2016a) tarafından dış ticaret işlemleri TMS -2 Stoklar ve TMS-18 Hasılat standartları açısından ele alınmıştır. Dış ticaret işlemlerinde stoklar açısından kur farkı giderinin muhasebeleştirilmesi haricinde TMS ve VUK arasında önemli farklılıkların bulunmadığı, hasılat standardı ile VUK arasında ise hasılatın gerçekleşme tarihi ve vade farkının muhasebeleştirilmesi dışında farklılık olmadığı sonucuna varılmıştır.

Ağsakal ve Baral (2016b) tarafından dış ticaret işlemleri TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardı kapsamında değerlendirilmiştir. Kur farklarının muhasebeleştirilmesinde TMS ve MSUGT açısından önemli bir farklılık olmadığı ve farklılığın 6 no'lu hesaplara aktarılmasından kaynaklandığı belirtilmiştir.

Gökgöz ve Özdemir (2015), dış ticaret işlemlerini TMS-18 Hasılat Standardı kapsamında değerlendirmiş, dış ticaret işlemlerinin özü itibariyle teslim ve ödeme şekillerinden kaynaklı muhasebeleştirme işlemlerinde farklılıklar olduğunu tespit etmişlerdir. Sonuçlara göre, Türk vergi mevzuatı ve standartlarda hasılatın oluşma zamanı bakımından farklılıklar doğabilir. Başka bir ifadeyle, vergi mevzuatınca fiili ihracat gerçekleşmiş olsa da muhasebe standardı açısından hasılat oluşması için gereken tüm şartlar oluşmamış olabilir. Bu durumda söz konusu gelir, hasılat kriterlerini karşılayana kadar ertelenmiş gelir olarak bilançoda raporlanır. Şartlar yerine geldiğinde ise ertelenmiş gelirlere gelir tablosu hesaplarına aktarılır. Dış ticaret ödeme şekillerinden kaynaklı olarak farklılıklar ise vadeli ve peşin satışlar da gerçekleşebilir. VUK'da vade farkı hasılatı dahil edilirken, standartlarda fark hasılatıdan ayrı olarak ertelenmiş vade farkı gelirleri kalemiyle bilançoya aktarılır. Sonraki süreçte vade süresince itfa edilerek ertelenmiş vade farkı geliri şeklinde gelir tablosu hesaplarına aktarılır.

3. Dış Ticaret İşlemleri İle İlgili BOBİ FRS ve VUK Düzenlemeleri

Dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde stok ve hasılat kalemleri özellik arz etmekte olup dış ticaretin uygulanması durumunda oluşan kambiyo işlemlerinden kaynaklı kur farkları ve borçlanma maliyetleri de dış ticarete taraf ülkelerin yerel muhasebe uygulamalarından ötürü finansal işlemlerini daha karmaşık bir duruma getirmektedir. Bu çalışmada, dış ticarete özellik arz eden durumlarda bir uygulama birliğinin sağlanması ve karmaşık unsurların arasındaki farkların anlaşılabilmesi adına dış ticarete kullanılan *stoklar*, *maddi duran varlıklar*, *yabancı para çevrim işlemleri*, *borçlanma maliyetleri* ve *hasılat* başlıkları altında yapılan BOBİ FRS ve VUK kapsamındaki düzenlemeler ayrı ayrı ele alınmıştır.

3.1.Stoklar

Dış ticaret işlemleri yapan işletmelerin ticari faaliyetlerinin esasını stoklar oluşturduğu için ihracat ve ithalat işlemlerinde stoklar (mal veya hizmet stokları) önemli bir kalemdir. Standartlar dış ticarete konu olan malın muhasebeleştirilme ilkelerini ortaya koymaktadır. Bu başlık altında stokların muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeler BOBİ FRS ve VUK açısından incelenecektir.

3.1.1. BOBİ FRS’de Stoklar

Stokların muhasebeleştirilme ilkelerine Bobi FRS 6. Bölümde yer verilmiştir. Stoklar, olağan faaliyetler yürütülürken işletmenin satmak için tuttuğu ya da ürettiği varlıklar olabileceği gibi, işletmede üretim sürecine veya hizmet sunumuna katılan hammadde ve malzemelerden oluşmaktadır (BOBİ FRS, Bölüm 6.2).

Stok maliyetleri; satın alma (satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve iade alınamayan diğer vergiler, taşıma, yükleme ve boşaltma maliyetleri ve stoğun elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetler), dönüştürme ve stokun mevcut konuma ve hazır hale getirilmesi için katılan diğer maliyetleri kapsamaktadır. Ticari iskonto ve indirim gibi kalemler ise satın alma maliyetinden indirilir (BOBİ FRS, Bölüm 6.6-7). Dönüştürme maliyetlerinin ise stok maliyetleri içerisinde bulunup bulunmama durumu işletmenin imalat, ticaret veya hizmet işletmesi olup olmasına göre farklılaşmaktadır. İmalat işletmelerinde dönüştürme maliyetlerinin mevcut olması beklenirken, ticari işletmelerde alım-satım yapıldığı için dönüştürme maliyetleri bulunmamaktadır. Dönüştürme maliyetleri, ürünlerin üretilmesi sürecinde direkt işçilik giderleri gibi üretimle direkt ilgili maliyetleri ve tam maliyet yöntemine uygun olarak genel üretim giderlerinin sabit ve değişken tutarlarını kapsamaktadır. İstisnai olarak, faaliyetleri durdurulan ya da henüz faaliyete bulunmayan bölümlere ait sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine eklenmez, gider olarak “Satışların Maliyeti” kalemine yansıtılır. Stok alımı parasal olmayan bir varlık ile gerçekleşiyorsa, takas işleminde takas edilen varlığın gerçeğe uygun değeri, bu değer güvenilir olarak ölçülemiyor ise satın alınan stokun gerçeğe uygun değeri, eğer ikisi de güvenilir olarak ölçülemiyor ise takas edilen varlığın defter değeri stok maliyeti olarak kabul edilir (BOBİ FRS, Bölüm 6.10-11-12). Tam maliyet yöntemi benimsenmiştir. Fakat, normal maliyet yöntemi ile sabit genel üretim giderleri, normal üretim kapasitesine göre dönüştürme maliyetine ilave edilebilir (BOBİ FRS, Bölüm 6.13). Hizmet işletmelerinin stokları ise hizmet sunumuna ait bir işlemin tamamlanan kısmı için katılan ve ilgili olduğu hasılatın henüz kayda alınmadığı maliyetlerden oluşur. Başka bir deyişle, hizmet işletmelerinin stok maliyetleri, hizmet sunumun tamamlanan kısmına ait geri kazanılması muhtemel olan ve hasılatı henüz muhasebeleştirilmemiş olan maliyetlerden oluşur (BOBİ FRS, Bölüm 6.17). Vadesi bir yıl ya da daha kısa olan ödeme aracıyla satın alınan stoklarda vade farkı maliyete dahil edilirken, vade bir yıldan uzun olduğunda stok maliyeti

peşin fiyat ile ölçülür. Etkin faiz yöntemi ile hesap edilen faiz gideri kayda alınır (BOBİ FRS, Bölüm 6.6-8).

Stoklar, maliyeti ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla ölçülmektedir. Net gerçekleşebilir değer; “olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır”. Bu ölçüm yöntemi konusunda istisnai durum; tarımsal ürünler, madenler ve madeni ürünler sektörlerinde mevcuttur. Stoklar, satış maliyetleri indirgenmiş gerçeğe uygun değerleriyle ölçüldüğünde değerde oluşan değişiklikler kâr ya da zarara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Bölüm 6.4-5). Stok maliyetleri belirlenirken, FIFO ve Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri kullanılabilir (BOBİ FRS, Bölüm 6.20).

3.1.2. Vergi Usul Kanunu’nda Stoklar

VUK’ta stoklar emtia kavramıyla adlandırılarak ele alınmıştır. Kanun bünyesinde stok tanımına yer verilmese de 1 nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği’nde stoklar “işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklar” olarak tanımlanmıştır.

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için gerçekleşen ödemeler ve giderlerin toplamı olarak ifade edilmiştir (238 no’lu VUK Genel Tebliği). Üretilen mamul/yarımamullerin maliyeti aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır (VUK, madde 275):

- Mamulun bünyesine dahil olan hammadde ve malzeme bedeli;
- Mamule yönelik gerçekleşen işçilik;
- Genel üretim giderlerinden mamule ayrılan payı,
- Genel yönetim giderlerinden mamulün payı (Maliyete ilave edilip edilmemesi işletmenin tercihinine bırakılmıştır)
- Ambalaj malzemesinin bedeli (Ambalajsız satılamayan mamuller için geçerlidir).

VUK, satın alınan malların maliyetine hangi unsurların dahil edileceği konusunu netleştirmemiştir. Dolayısıyla satın alınan malların maliyetinin belirlenmesinde VUK’un 262. maddesinden yola çıkılarak, alımın yurt dışından olması durumunda stokların maliyetini; alış bedeli, akreditif, nakliye, olması gereken konuma gelinceye kadar oluşan depolama giderleri, alış işlemine ait finansman giderleri, komisyonlar ve diğer giderlerin yanında gümrük vergileri, damga vergisi ve harçların oluşturacağı söylenebilir (Öztürk, 2008: 63).

VUK’un 274. maddesinde işletmelerin stoklarını maliyet bedeliyle, belirli oranda değer düşüklüğü olduğu durumlarda ise emsal bedeliyle değerleyebileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca VUK 275. maddede sayılan unsurlar genel üretim giderlerinde sabit ve değişken gider ayırımının yapılmadığı görülmektedir. Başka bir deyişle, vergi mevzuatı tam maliyet yöntemini benimsemiştir. LİFO yöntemi haricinde stok maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

VUK’a göre emtianın satın alınıp işlemenin stoklarına girinceye kadar oluşan kur farkları maliyete dahil edilmelidir. İleriki dönemlerde doğan kur farklarını maliyete eklemek ya da ilgili dönemde gider yazmak işletmelerin tercihidir. Finansman ihtiyacını karşılamak için çekilen kredi ve benzeri borçlanmalara ait maliyetler (faiz ve komisyon giderlerin) de stokların edinildiği tarihe kadar maliyete ilave edilirken, sonraki dönemlerde gider olarak kaydedilebilecekleri gibi stoklara denk gelen kısım maliyete de dahil edilebilir (VUK,

262.madde). Ayrıca vergi mevzuatına göre vadeli alımlardan kaynaklanan vade farkları da stok maliyetine dahil edilmektedir.

3.2. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar dış ticarete konu olabilir. İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere maddi duran varlıklar ithal edilebilir ya da esas faaliyet konusu dışında ihraç edilebilir. Bu başlık altında dış ticarete konu maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik olarak bazı BOBİ FRS ve VUK düzenlemeleri incelenecektir.

3.2.1. BOBİ FRS'de Maddi Duran Varlıklar

BOBİ FRS kapsamında 12.bölümde yer alan maddi duran varlıklar “mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemler” şeklinde tanımlanmıştır (BOBİ FRS, Bölüm 12.2).

Maddi duran varlıklar ilk defa muhasebeleştirilirken maliyeti ile ölçülmekte ve satın alma maliyetine dahil edilen giderler nakliye ve montaj giderleri, gümrük vergileri, satın alınırken ödenen ve iade edilmeyen vergi, resim ve harçlar, noter giderleri, varlığın yerleşeceği yerin hazırlanmasına yönelik giderler, üretilen ürünlerin hasılatı düşülmüş test maliyetleri vb. sayılabilir. Stoklara benzer olarak maddi duran varlık alımlarında da vadesi bir yıl ya da kısa olan ödeme aracıyla satın alındığında vade farkı maliyete dahil edilirken, vade bir yıldan fazla olduğunda vade farkı etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak faiz gideri şeklinde muhasebeleştirilir, maliyet peşin fiyat ile ölçülür (BOBİ FRS, Bölüm 12.8-9).

Borçlanma maliyetleri, doğdukları dönemde kâr/ zarara yansıtılmakta, fakat amaçlanan kullanıma uygun hale getirilmesi bir yıldan daha uzun süren varlıkların üretilmesi, inşası ya da elde edilmesine ait borçlanma maliyetleri varlığın kullanıma hazır olduğu tarihe kadar söz konusu varlığın maliyetine yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Bölüm 12.10). Ayrıca belirli koşullar dahilinde varlığın sökülmesi ve nakliyesi ile yerleştirildiği alanın düzenlenmesine yönelik maliyetlere ait ilk tahminler varlığın maliyetine ilave edilmektedir (BOBİ FRS, Bölüm 12.14).

Maddi duran varlığın parasal ya da parasal olmayan kalemlerle takas edilmesi durumunda maliyet, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri ile ölçülmektedir. Eğer takas sırasında parasal bir kalem de alınmışsa elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri parasal kalemin gerçeğe uygun değerinden düşülür. Parasal kalem verilir ise söz konusu kalemin gerçeğe uygun değeri elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine ilave edilir (BOBİ FRS, Bölüm 12.12). Maliyeti ya da yeniden değerlendirilmiş tutarı ile değerlendirilir. Olağan bakım ve onarım giderleri ise maliyete dâhil edilmemelidir (BOBİ FRS, Bölüm 12.15). Amortisman hesabında ise maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından kalıntı değer düşülmektedir. Kıst amortisman, maddi duran varlıkların tümü için geçerlidir. Amortisman doğrusal (normal), azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemi olmak üzere çeşitli yöntemlere göre ayrılabilir (BOBİ FRS, Bölüm 12. 24-26-29).

3.2.2. Vergi Usul Kanunu'nda Maddi Duran Varlıklar

VUK kapsamında maddi duran varlıklar kavramı tanımlanmamıştır. 1 nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'ne göre maddi duran varlıklar, “işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemleri” olarak tanımlanmıştır.

VUK, maddi duran varlıklara ilişkin düzenlemeleri madde 266 “gayrimenkuller” ve madde 273 “demirbaş eşya” başlıklarında ele almıştır. Hükümlere göre maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirilme maliyet bedeliyle kayıtlara alınmalıdır. Maliyet bedeli ise satın alma maliyeti yanında gümrük vergileri, nakliye montaj, kullanıma uygun hale getirilmesi için yapılan giderler dahil edilmekle birlikte, noter, mahkeme, komisyon, emlak alım ve özel tüketim vergilerinin maliyete dahil edilmesi ya da giderleştirilmesi konusunda işletmelere serbesti getirilmiştir. Eğer ilgili varlık imal veya inşa ediliyorsa imal ve inşaa giderleri de maliyeti oluşturmaktadır. Ayrıca sonraki dönemde normal bakım, temizlik giderlerinin dışında varlıkları genişletmek veya iktisadi değerini artırmak için yapılan giderler maliyete ilave edilmektedir (VUK, madde 269-273).

Vade farkları ve maddi duran varlıkların aktifleştirildiği yıla ait faiz ve kur farkları varlığın maliyetine dahil edilmelidir. Fakat, sonraki yıllarda bu finansman giderlerinin varlığın maliyetine dahil edilmesi ya da ilgili dönemde giderleştirilmesi işletmenin tercihine bırakılmıştır (Yücel vd., 2018: 287-288).

3.3. Kur Farkları

Döviz, efektif şeklinde olabileceği gibi yabancı para ile ödeme yapma imkanı sağlayan çeşitli hesap, belge ve araçtan oluşur. Yabancı paraların yerel para cinsinden fiyatı kur ile ifade edilmektedir. Döviz üzerinden yapılan işlemler genel olarak kambiyo kavramıyla adlandırılmaktadır (Haftacı, 2015: 126). 21 nolu TMS Kur Değişiminin Etkileri Standardı’nda kur farkı “bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan fark” olarak tanımlanmıştır. BOBİ FRS ve vergi mevzuatı açısından kur farklarının muhasebeleştirilmesi bu bölümde ele alınmıştır.

3.3.1. BOBİ FRS’de Kur Farkları

İşletmelerin yabancı para türünden yaptıkları işlemler, ağırlıklı kullandıkları para birimi dışındaki farklı bir para cinsinden sunmak istedikleri finansal tabloların çevrim işlemleri veya bağlı ortaklık, müşterek girişim ve iştiraklerin farklı para birimiyle hazırlanmış finansal tablolarının tam konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemiyle finansal tabloların kapsamına alınması sebepleriyle dikkate almaları gereken muhasebeleştirme ilkeleri BOBİ FRS kapsamında 20. Bölümde açıklanmıştır. Standartta ağırlıklı para birimi “işletmenin ağırlıklı olarak nakitlerini oluşturduğu ve harcadığı çevrenin para birimi”dir (BOBİ FRS, Bölüm 20.1). Bu para birimi; işletmenin mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarını ve maliyetlerini en fazla etkileyen para birimi, finansman faaliyetleri ile sağlanan fonların para birimi, esas faaliyetlerden elde edilen tahsilatın tutulduğu para birimi gibi çeşitli faktörler esas alınarak belirlenir (BOBİ FRS, Bölüm 20.3-4).

İhracat ve ithalat işlemlerinde oluşacak kur farklılıkları bu standartta yer alan yabancı para türünden işlemlere ait muhasebe ilkeleri esasında muhasebeleştirilmelidir. Yabancı paralı işlemler ilk kayda alınırken spot kur kullanılarak ağırlıklı para cinsine çevrim işlemi yapılır. Döviz kurunun önemli şekilde dalgalanması haricindeki ortamlarda haftalık, aylık ya da yıllık ortalama kur hesaplanarak da çevrim işlemi yapılabilir (BOBİ FRS, Bölüm 20.8-9).

Yabancı para cinsinden olan Finansal Durum Tablosu (Bilanço) kalemlerinin dönem sonu ölçümleri bu kalemlerin parasal veya parasal olmayanları için farklı düzenlenmiştir. Bu kalemler açısından değerlendirilmede esas alınacak kur şöyledir (BOBİ FRS, Bölüm 20.13-15-16) :

- Parasal Kalemler (alacaklar, borçlar vb.): Dönem sonundaki spot kur ile ağırlıklı kullanılan para birimine dönüştürülür.

- Parasal Olmayan Kalemler (stoklar, maddi/maddi olmayan duran varlıklar vb.): Ağırlıkla kullanılan para birimine dönüştürülürken, maliyeti ile ölçülen kalemlerde işlem tarihindeki kur; yabancı para ile gerçeğe uygun değerleriyle ölçülen kalemlerde gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki spot kur esas alınır. Stoklar dönem sonlarında maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanıyla değerlendirildiği için tutarlar belirleme yapılan tarihteki kur kullanılarak ağırlıklı para birimine çevrilir. Maddi duran varlıklarda da aynı şekilde değer düşüklüğü söz konusu olduğunda geri kazanılabilir tutar ile defter değerinin düşük olanı ile değerlendirildiğinden her bir tutar, belirleme yapılan tarihteki kur ile çevrilir.

Kur farklarından doğan kazanç ve kayıplar şöyle raporlanır ((BOBİ FRS, Bölüm 20.14-17):

- Parasal Kalemler: Oluştukları dönemde kalemin türüne bağlı olarak Kâr ve Zarar Tablosu'nda gelir tablosu hesaplarına yansıtılır.
- Parasal Olmayan Kalemler: İlgili gelir tablosu kalemi aracılığıyla kâr veya zarara aktarılır. Yeniden değerlendirilmiş tutarı ile ölçülen maddi duran varlıkların kur farkı kazanç veya kayıpları “Yeniden Değerleme Yedeği”nde gösterilir.

BOBİ FRS Yabancı Para Çevrim İşlemleri Bölümü ile TMS Kur Değişim Etkileri Standardı arasında başlıklarının farklılığı dışında muhasebeleştirme ve ölçüm esasları bakımından aynı niteliktedir. Yurtdışı satışlarda aynı yıl içerisindeki kur farkı gelirleri 601 Yurtdışı Satışlar hesabının alt kalemlerinde, kur farkı giderleri ise 612 Kur Farkı Gideri hesabında muhasebeleştirilir. Sonraki yıllarda ise kur farkı gelirleri 646 Kambiyo Kârları hesabına kaydedilirken, kur farkı giderleri 656 Kambiyo Zararları hesabına kaydedilir (Karacan vd.,2018, 8).

3.3.2. Vergi Usul Kanunu'nda Kur Farkları

VUK'a göre işletmelerin bazı istisnalar¹ dışında kayıt ve belgelerinde Türk para birimi kullanması gerekmektedir (VUK, madde 215). Yabancı paralar borsa rayici² ile değerlendirilmektedir. Eğer borsa rayici yoksa kuru Hazine ve Maliye Bakanlığı belirler (VUK, madde 280). Değerleme günü itibarıyla Bakanlık kurları ilan etmediyse Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ilan edilen kurlar uygulanır. Efektif halindeki yabancı paralar için efektif alış kuru (efektif alış kuru yoksa döviz alış kuru), dövizler için döviz alış kuru uygulanır (491 Sıra No'lu VUK Gen. Tebliği).

VUK'a göre stok ve varlık alımlarında oluşan kur farkı ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar maliyete ilave edilirken, sonraki dönemlerde kur farkının kaydedilmesi işletmenin tercihine bırakılmıştır. İşletmeler kur farkını maliyete ilave edilebilir veya dönem gelir/giderlerine yansıtabilir.

Yurt dışı satışlardan doğan kur farkları satış işleminin gerçekleştiği yıl veya sonraki yıllarda kur farkı gelirleri 646 Kambiyo Kârları hesabına kaydedilirken, kur farkı giderleri 656 Kambiyo Zararları hesabına kaydedilir (Karacan vd.,2018, 8).

¹ Belgelerde Türk parası karşılığı gösterilerek yabancı para birimine göre de düzenlenebileceği (yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgeler hariç) ve belirli koşulları sağlayan işletmelerin Cumhurbaşkanı izniyle kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutabilmeleri hükme bağlanmıştır (VUK md. 215).

² Borsa rayicinin belirlenmesinde muvazaa olduğu anlaşılırsa alış bedeli esas alınır (VUK md. 280).

3.4.Borçlanma Maliyetleri

İşletme faaliyetlerini yürütürken fon sağlamak amacıyla borçlanmalardan kaynaklanan, faiz, komisyon kur farkı gibi giderler borçlanma maliyetleri olarak ifade edilebilir. Bu maliyetler dış ticaret finansman yöntemlerine göre farklılaşmaktadır.

Dış ticaret finansman yöntemleri, leasing, Eximbank tarafından sağlanan destekler, faktöring, prefinansman kredileri, karşı ticaret, ticari bankalarca sağlanan krediler vb. çeşitlidir (Kaya, 2013: 8). Borçlanma maliyetlerinin kısa ve uzun vadeli borçlanmadan kaynaklanması kayıt yöntemini de etkilemektedir.

3.4.1. BOBİ FRS’de Borçlanma Maliyetleri

BOBİ FRS Bölüm 17’de borçlanma maliyetleri “borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetler” olarak tanımlanmıştır. Amaçlanan kullanımına veya satışa uygun duruma gelmesi normal koşullarda bir yıldan daha uzun süren varlıkların (stoklar, maddi/maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller) üretilmesi, inşası veya elde edilmesine ilişkin borçlanma maliyetleri, ilgili varlık satışa ya da kullanıma hazır durumda olduğu tarihe dek varlığın maliyetine yansıtılır. Bunların haricindeki borçlanma maliyetlerinin tamamı doğdukları dönemde Kâr veya Zarar Tablosu’nda kâr/zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Bölüm 17.1-2).

3.4.2. Vergi Usul Kanunu’nda Borçlanma Maliyetleri

VUK 163 ve 238 sayılı Genel Tebliği’ne göre BOBİ FRS’de yer alan yıl ayrımı yoktur. Stok kalemlerinde stoklara giriş tarihine kadar, maddi/maddi olmayan duran varlıklarda ise aktifleştirildiği hesap döneminin bitimine kadar ki sürede doğan borçlanma maliyetleri maliyete ilave edilir. Sonraki yıllarda oluşan borçlanma maliyetlerinin maliyete dahil edilmesi veya gider kaydedilmesi konusunda işletmelere serbestlik sağlanmıştır (VUK, 262.madde).

3.5.Hasılat

Hasılat, belirli bir dönemde gerçekleşen satış veya buna benzer işlemler sonucunda elde edilenlerin tümüdür (Gücenme Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, 2013: 232). Bu bölümde hasılat BOBİ FRS ve VUK açısından incelenecektir.

3.5.1. BOBİ FRS’de Hasılat

Hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik ilkeler, BOBİ FRS’de 5. Bölümde yer almaktadır. BOBİ FRS’de hasılat ile ilgili düzenlemeler, TMS 18 Hasılat Standardı ile paraleldir (Gücenme Gençoğlu, 2017: 9). Standartta, mal ve hizmet satışından, inşa sözleşmelerinden ve işletme varlıklarının üçüncü taraflarca kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr paylarından elde edilen hasılat, “işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir” olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, Bölüm 5.2-3). Mal satışında, hasılatın kayıtlara alınabilmesi için gerekli ölçütler şöyledir (BOBİ FRS, Bölüm 5.19):

- Malların mülkiyetinden kaynaklı önemli risk ve getiriler alıcıya devredilmiştir. Risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin ya da zilyetliğin devri eş zamanlı olabileceği gibi farklı zamanlarda gerçekleşebilir.
- Satıcının, satılan mallar üzerinde kontrolü devam etmemelidir.
- Hasılat tutarı, güvenilir şekilde ölçülebilmelidir.
- Satış işlemine ait ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesi muhtemeldir.
- Satış işlemine ait katlanılan veya gerçekleşecek maliyetler güvenilir şekilde ölçülebilmelidir.

Hasılatın oluşması için çeşitli kriterler sağlanmamış olduğu durumda, ihracatı yapılan malın bedeli, hasılatın doğması şartı gerçekleşene kadar ertelenmiş gelir olarak bilançoya, şart yerine geldiğinde, başka bir ifadeyle risk ve getiriler alıcıya geçtiğinde ertelenmiş gelirlere kâr veya zarara yansıtılmalıdır (Gökgöz ve Özdemir, 2015: 121-122).

Hizmet sunumunda hasılat, raporlama dönemi itibariyle tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak hasılat kaydedilmektedir. Hasılatın kayda alınabilmesi için işlemin sonucu güvenilir olarak ölçülebilmelidir. Bunun sağlanması için (BOBİ FRS, Bölüm 5.19);

- Hasılat tutarı güvenilir olarak ölçülebilmelidir.
- Söz konusu işleme ait ekonomik faydaların işletmece elde edilmesi muhtemeldir.
- Raporlama dönemi itibariyle tamamlanma yüzdesi güvenilir olarak hesaplanabilmelidir.
- Maliyetler güvenilir olarak ölçülebilmelidir.

Eğer hizmet sunumuna ait işlemin sonucu güvenilir olarak tahmin edilemiyorsa, tamamlanan işe ait katlanılan geri kazanılması beklenen muhtemel maliyet bedeli kadar hasılat muhasebeleştirilir. Dolayısıyla söz konusu hizmet sunumuna ilişkin herhangi bir kâr oluşmaz. Maliyetlerin geri kazanılması da muhtemel olmadığı durumda hasılat muhasebeleştirilmez ve maliyetler kâr veya zarara aktarılmaya devam edilir. İşlem sonucu güvenilir olarak tahmin edilmeye başladığında ise geriye dönük düzeltme yapılmadan tamamlanma yüzdesine göre hasılat kaydedilmeye başlanır. İnşa sözleşmelerine ilişkin hasılat tutarı da hizmet sunumuna ilişkin hasılatın kayda alınmasına benzer şekilde tamamlanma yüzdesi esas alınarak muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Bölüm 5.21-23). Hasılatın kaydedilmesi için sözkonusu faydaların işletmeye dönmesi muhtemeldir ve bu faydalar güvenilir olarak ölçülebilir. Kayda alınma ölçütleri genel olarak her işleme ayrı ayrı uygulanacağı gibi gerektiğinde sadece bir işlemin ayrıştırılabilir bölümlerine ayrı ayrı uygulanabilir ya da aksine birbirleriyle bağlantılı işlemler söz konusuysa ve işlemler birlikte değerlendirilmediğinde ticari etkisi anlaşılamiyorsa, kayda alma ölçütleri iki veya daha fazla işleme birlikte uygulanır (BOBİ FRS, Bölüm 5.5-6-7).

Hasılat, alıcı ve satıcı arasındaki anlaşma dahilinde satış iskontoları indirgendikten sonra alınan ya da alınması beklenen bedel temel alınarak ölçülür. Hasılatın bir yıl veya daha kısa zamanda tahsilatının öngörüldüğü durumda, vade farkı ayrıştırılmaz ve doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden hasılat ölçülür. Eğer tahsilatın vadesi bir yıldan daha uzun olacağı öngörülyorsa, ilgili mal veya hizmet peşin değeri ile ölçülür. Vade farklı ayrıştırılmış olur (BOBİ FRS, md.5.8-9). Fark, ertelenmiş vade farkı gelirleri (12x Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri) hesabıyla bilançoda raporlanır ve vade sürecince itfa edilerek ertelenmiş vade farkı geliri kalemiyle kâr/zarara yansıtılır (Gökgöz ve Özdemir, 2015: 121-122).

Ayrıca, üçüncü taraflar adına alınan tutarlar hasılat olarak kabul edilmediği için katma değer vergisi hasılattan ayrıştırılır (BOBİ FRS, Bölüm 5.10).

Hasılatta oluşan kur farkı gelirleri ise satış tarihi ile aynı yıl içerisinde gerçekleşmiş ise satış gelirlerine (601 Yurtdışı Satışlar hesabının alt hesaplarına), satıştan sonraki yıllarda gerçekleşmiş ise satış bedeline değil diğer olağan gelir ve karlar kapsamında (646 Kambiyo Kârları) ile kar/zarara yansıtılmaktadır. Satış tarihi ile aynı yıl içerisinde gerçekleşmiş kur farkı gideri ise satış indirimleri kapsamında (612 Diğer İndirimler hesabının alt hesabına) ile brüt satış tutarından indirilirken, sonraki yıllarda oluşan olumsuz kur farkları ise diğer olağan gider ve zararlar kapsamında (656 Kambiyo Zararları) ile kar/zarara yansıtılmaktadır (Karacan vd., 2018: 8).

Benzer nitelikteki mal ve hizmetlerin takas işleminde ise hasılat kayda alınmaz. Ancak farklı mal ve hizmetlerin takası halinde hasılat muhasebeleştirilir. Hasılat ölçümünde, öncelikle alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri (işlem esnasında alınan/ödenen tutarlar

eklenir/çıkarılır) esas alınmakla beraber bu değer güvenilir olarak ölçülemiyor ise elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri temel alınır. Eğer söz konusu değer de güvenilir olarak ölçülemiyor ise elden çıkarılan varlığın defter değeri hasılatın ölçümünde esas alınır (BOBİ FRS, Bölüm 5.12).

3.5.2. Vergi Usul Kanunu'nda Hasılat

VUK'a göre hasılat bir mal satış işlemine ilişkin içerik ve tutar kesinleşmesi durumunda ortaya çıkmaktadır (Yıkılmaz vd., 2016: 145). Aynı şekilde hizmet satışlarında da hizmet yerine getirildiğinde ve gelirin içerik ve tutarı kesinleştiğinde muhasebeleştirilebilmektedir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 467).

Gümrük idaresi tarafından, ihracat gümrük beyanesini onayladığı tarihte fiili ihracatın gerçekleştiği kabul edilir (Haftacı, 2015: 133). Türk Vergi Mevzuatı'na göre fiili ihracat tarihinde hasılat doğmaktadır (Gökgöz ve Özdemir, 2015: 121-122).

MSUGT ve vergi mevzuatı vade farklarını satışın bir parçası olarak kabul etmektedir. Dolayısıyla cari dönem sonrasındaki hesap döneminiyle ilişkili olması ya da olamaması fark oluşturmaz. Başka bir ifadeyle, vadeli satışların tamamı satışın meydana geldiği hesap döneminin geliriymiş gibi 60 Brüt Satışlar hesap grubunda muhasebeleştirilmektedir. Ancak dönem sonlarında işletmeler senetli alacaklarına reeskont işlemi yapabilmektedirler (VUK, madde 281-285). İhracat kaynaklı satışın gerçekleştiği dönem içinde ve sonraki dönemlerde oluşan olumlu kur farkları diğer olağan gelir ve karlar kapsamında (646 Kambiyo Kârları), olumsuz kur farkları ise diğer olağan gider ve zararlar kapsamında (656 Kambiyo Zararları) ile kar/zarara yansıtılmaktadır (Karacan vd., 2018: 8).

4. BOBİ FRS ve VUK Düzenlemeleri Kapsamında Örnek Muhasebe Uygulamaları

Çalışmanın bu bölümünde BOBİ FRS ve VUK düzenlemelerine uygun örnek uygulamalar yer verilmiştir.

Örnek 1. Kale İmalat İşletmesi, üretimde kullanmak üzere hammadde satın almak için Almaya'daki X işletmesi ile 50.000 Euro değerinde akreditifli³ ithalat yapılması konusunda 1 Ocak 2021 tarihinde sözleşme imzalamıştır. Kale işletmesi Halk Bankası'na akreditif açılması amacıyla başvurmuş ve 2 Ocak 2021 tarihinde Halk bankası tarafından işletme lehine akreditif açıldığı bildirilmiştir. Akreditif giderleri 1.000 TL olup işletmenin Halk Bankası'nda bulunan vadesiz mevduat hesabından çekilmiştir. 10 Ocak 2021 tarihinde X işletmesi ilgili hammaddeleri gemiye yükleyerek belgeleri kendi ülkesinde anlaşmış olduğu muhabir bankaya teslim etmiştir. Belgeler Halk bankası tarafından da kontrol edilerek muhabir bankaya 50.000 Euro transfer edilmiştir. 10 Ocak'ta Merkez Bankası alış kuru 1 Euro 9 TL'dir. 20 Ocak 2021 tarihinde İstanbul'a ulaşan malların teslim alınmasında 30.000 TL Gümrük Vergisi, 90.000TL ÖTV, 20.000TL nakliye bedeli, 30.000TL sigorta bedeli ve 106.000TL KDV nakden ödenmiş, hammadde teslim alınmıştır. 20.02.2021 tarihinde bankaya olan 50.000 Euro değerindeki akreditif bedeli ve 500 Euro faiz gideri işletmenin tevdiat hesabından havale edilmiştir. 20.02.2021 tarihinde Merkez Bankası alış kuru 1 Euro 9,5TL'dir.

BOBİ FRS ve VUK'a göre muhasebe kayıtları:

1 Ocak 2021 tarihinde yapılan sözleşme Nazım Hesaplarda izlenebilir.

³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Feridun Kaya (2021), *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*. İstanbul:Beta Basıl Yayın Dağıtım.

Sıra No	BOBİ FRS		
1	02.01.2021 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI 159.01 Akreditif 159.01.02 Akreditif Giderleri 1.000 TL 102 BANKA HESABI 102.01 Mevduat Hesabı Akreditif giderlerinin kaydı.	1.000	1.000
2	10.01.2021 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI 159.01 Akreditif 159.01.01 Akreditif Bedeli 450.000 TL 300 BANKA KREDİLERİ HESABI Akreditif bedelinin transfer edilmesi kaydı.	450.000	450.000
3	10.01.2021 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI 159.02 Gümrük Vergisi 30.000 TL 159.03 ÖTV 90.000 TL 159.04 Nakliye 20.000 TL 159.05 Sigorta 30.000 TL 100 KASA Siparişe ait giderlerin kaydı.	170.000	170.000
4	20.01.2021 150 İLK MADDE VE MALZEME 191 İNDİRİLECEK KDV 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI 100 KASA Siparişin stoklara alınması kaydı.	621.000 106.000	621.000 106.000
5	20.02.2021 300 BANKA KREDİLERİ HESABI 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI 656 KAMBİYO ZARARI HESABI 102 BANKA HESABI 102.02 Tevdiat Hesabı Akreditif bedelinin bankaya ödenmesi kaydı.	450.000 4.750 25.000	479.750

VUK'a göre yapılacak kayıtlarda, ilk dört kayıt BOBİ FRS ile uyumlu olup, beşinci yevmiye maddesi farklılaşacaktır.

Sıra No	VUK		
5	20.02.2021 300 BANKA KREDİLERİ	450.000	

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	29.750	
102 BANKA HESABI		479.750
Akreditif bedelinin bankaya ödenmesi kaydı.		

BOBİ FRS ve VUK göre bu farklılığın işletmenin finansal tablolarını da etkilemesi beklenmektedir. Şöyle ki; olumsuz kur farklı ve faiz gideri BOBİ FRS'ye göre dönem karını düşürücü etki yapacakken, VUK'a göre varlığın maliyetine dahil edildiği için aktifi artırıcı etki yapacaktır. İlgili hammadde mamule dönüşüp satıldığında ise satılan mamul maliyeti kalemiyle dönem karına yansıtacaktır. İthal edilen varlık sabit varlık olması durumunda, maliyete ilave edilen faiz gideri ve kur farkları amortisman yoluyla giderleşecektir. Bu durum, BOBİ FRS ve VUK açısından finansal tablolarda farklılaşmaya sebebiyet verecektir.

Stokların aktifa alındığı tarih olan 20.12.2021 tarihi sonrasında oluşan borçlanma maliyetleri VUK'a göre gider hesaplarına alınabileceği gibi maliyete de dahil edilebilir.

Örnek 2. Kale işletmesi, Hollanda'da bulunan bir şirket ile mobilya ihracatı konusunda sözleşme imzalamıştır. Kabul kredili ödeme⁴ şeklinde gerçekleşecek olan ihracat işlemine ait ticari malların peşin satış bedeli 20.000 Euro iken, ödemenin 6 ay vadeli olarak 23.000 Euro üzerinden gerçekleşeceğine taraflarca karar verilmiştir. 01.09.2021 tarihinde fiili ihracat gerçekleşmiş ve mallara ait gümrük çıkış beyannamesi düzenlenmiştir. 01.10.2021 tarihinde alıcı firma 6 ay vadeli 23.000 Euro toplam bedelli poliçeyi onaylamış ve ilgili belgeler ile malı gümrükten çekmiştir (MB alış kuru 1 Euro=10 TL).

BOBİ FRS ve VUK'a göre muhasebe kayıtları:

Sıra No	BOBİ FRS		
1	01.09.2021 120 ALICILAR HESABI 120.05 Hollanda	230.000	
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR		230.000
	Fiili ihracatın kaydı.		
2	01.10.2021 121 ALACAK SENETLERİ 121.05 Hollanda	230.000	
	120 ALICILAR HESABI 120.05 Hollanda		230.000

Bu kayıtlar VUK'a göre yapıldığında farklılık doğmayacaktır. Fakat vade süresi 1 yılın üzerinde örneğin 15 ay olsaydı, BOBİ FRS'ye göre satış kaydı aşağıdaki gibi olacaktı:

Sıra No	BOBİ FRS		
1	01.09.2021		

⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. (Kaya, 2021).

120 ALICILAR HESABI 120.05 Hollanda		230.000	
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR 225 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		200.000 30.000
Fiili ihracatın kaydı.			

VUK'a göre kayıt deęiŐmeyecekti.

Sıra No	VUK		
1	01.09.2021		
	120 ALICILAR HESABI 120.05 Hollanda	230.000	
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR		230.000
Fiili ihracatın kaydı.			

Satışlarda, bir yılın altında vade süresi mevcut ise BOBİ FRS ve vergi mevzuatı açısından muhasebeleştirme aynı iken vade bir yılın üzerinde olduğunda farklılaşacaktır. Vergi mevzuatımıza göre vade farkları satış bedelinden ayrıŐtırılmamaktadır. İŞletmeler isteğe bağlı olarak reeskont işlemi ile alacak tutarlarından döneme ait olmayan vade farklarını indirebilmektedir. Bu durumda satış bedeli vade farkını içermekte, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı gereği bir sonraki döneme ait olan vade farkı başka bir ifadeyle, faiz gideri "657 Reeskont Faiz Gideri" hesabıyla kar veya zarara yansıtılmaktadır. BOBİ FRS'de ise döneme ait olan vade farkları "642 Faiz Gelirleri" hesabıyla "125 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri" hesabından düşülmektedir. Bu durum, BOBİ FRS ve VUK açısından finansal tablolarda farklılaşmaya sebebiyet verecektir.

Örnek 3. Kale işletmesi, Amerika'da bulunan bir firmayla peşin ödeme⁵ yöntemiyle ihracat yapmak üzere sözleşme imzalamıştır. Kale işletmesi, siparişin hazırlanmasına yönelik faaliyetlere baŐlamıŐtır. 01.09.2021 tarihinde alıcı firma Kale'nin Ziraat Bankasında bulunan tevdiat hesabına 100.000 Dolar yatırmıŐtır (1 Dolar=8 TL). 01.10.2021 tarihinde sipariş tamamlanmış ve fiili ihracat gerçekteŐmiştir. (1 Dolar=10TL).

⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. (Kaya, 2021)

BOBİ FRS ve VUK'a göre muhasebe kayıtları:

Sıra No	BOBİ FRS		
1	01.09.2021 102 BANKALAR HESABI 102.02 Döviz Tevdiat Hesabı 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI Şipariş avansı kaydı.	800.000	800.000
2	01.10.2021 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI 612 DİĞER İNDİRİMLER 612.01 Kur Farları 601 YURT DIŞI SATIŞLAR Fiili ihracatın kaydı.	800.000 200.000	1.000.000

Bu kayıtlar VUK'a göre yapıldığında farklılık ikinci yevmiye maddesinde olacaktır.

Sıra No	VUK		
2	01.10.2021 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI 656 KAMBİYO ZARARI 601 YURT DIŞI SATIŞLAR Fiili ihracatın kaydı.	800.000 200.000	1.000.000

BOBİ FRS ve VUK açısından sadece kullanılan hesap kalemlerinde farklılık mevcuttur. Dönem karı tutarı farklılaşmamaktadır.

Örnek 4. Kale işletmesi, Amerika'da bir firmayla mal mukabili ödeme yöntemiyle maddi duran varlık ithalatı yapmak üzere sözleşme imzalamıştır. 15.10.2021 tarihinde maddi duran varlıklar (iş maknesi) işletmeye ulaşmıştır. (1 Dolar= 9 TL). 01.11.2021 tarihinde Kale işletmesi, satıcı firmanın bankasında bulunan tevdiat hesabına 100.000 Dolar transfer etmiştir (1 Dolar= 8 TL).

BOBİ FRS ve VUK'a göre muhasebe kayıtları:

Sıra No	BOBİ FRS		
1	15.10.2021 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 320 SATICILAR Maddi duran varlık alış kaydı.	900.000	900.000
2	01.11.2021 320 SATICILAR 102 BANKALAR HESABI 640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇLARI Ticari borcu ödeme kaydı.	900.000	800.000 100.000

Bu kayıtlar VUK'a göre yapıldığında ilk kayıta bir farklılık doğmayacak anca ikinci kayıt şöyle olacaktır:

Sıra No	VUK		
2	15.10.2021 320 SATICILAR 102 BANKALAR HESABI 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR Ticari borcu ödeme kaydı.	900.000	800.000 100.000

VUK'a göre varlığın aktifleştirildiği yılın sonuna kadar oluşan kur farkları varlığın maliyetine yansıtılır. BOBİ FRS ve VUK arasındaki bu farklılık finansal tabloları da farklılaştıracaktır.

Örnek 5. Kale işletmesi 1 Aralık 2021 tarihinde mal mukabili ödeme yöntemi⁶ kullanarak 10.000 dolar satış bedeliyle ihraç etmiş olduğu malın, 2.000 dolarlık kısmı alıcı tarafından istenilen standarda uygun olmadığı gerekçesiyle 10 Aralık 2021 tarihinde iade edilmiştir. Satış işleminin gerçekleştiği gün dolar kuru 10 TL iken, iade işlemin yapıldığı günkü kur 11 TL'dir (Ağsakal ve Baral, 2016, 272'den uyarlanmıştır).

⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. (Kaya, 2021).

BOBİ FRS ve VUK'a göre muhasebe kayıtları:

Sıra No	BOBİ FRS		
1	01.12.2021 120 ALICILAR HESABI	100.000	
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR		100.000
	Satış kaydı.		

Vergi mevzuatında da satış kaydı aynı olacaktır.

Sıra No	BOBİ FRS		
2	01.12.2021 610 SATIŞTAN İADELER 610.02 Yurt Dışı Satıştan İadeler	22.000	
	120 ALICILAR HESABI		20.000
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI		2.000
	601.10 Kur Farkı Geliri 2.000		
	Satıştan iade kaydı.		

Sıra No	VUK		
2	01.12.2021 610 SATIŞTAN İADELER 610.02 Yurt Dışı Satıştan İadeler	22.000	
	120 ALICILAR HESABI		20.000
	646 KAMBİYO KARI HESABI		2.000
	Satıştan iade kaydı.		

BOBİ FRS ve VUK arasındaki fark iade işleminde kullanılan hesaptan kaynaklı olup, farklılığın dönem karı/zararı üzerinde etkisi olmayacaktır.

Örnek 6. Kale işletmesi 1 Mart 2021 tarihinde 1 kg'mının peşin değeri 10 dolar olan kahve çekirdeklerinden peşin olarak 1.000 kg, 6 ay vadeli 1 kg fiyatı 12 dolar üzerinden 1.000 kg, 15 ay vadeli 1 kg fiyatı 15 dolar üzerinden 1.000 kg Brezilya'dan ithal etmiştir. Peşin alış bedeli banka aracılığıyla transfer edilirken, vadeli alımlarda borçlanılmıştır (KDV ihmal edilmiştir) (Kılıç ve Önal, 2021, 188'den uyarlanmıştır).

Sıra No	BOBİ FRS		
1	01.03.2021 153 TİCARİ MALLAR HESABI	10.000	
	102 BANKA HESABI Peşin bedelle 1.000 kg kahve çekirdeği alış kaydı.		10.000
2	01.03.2021 153 TİCARİ MALLAR HESABI	12.000	
	320 SATICILAR HESABI 6 ay vadeli 1.000 kg kahve çekirdeği alış kaydı.		12.000
3	01.03.2021 153 TİCARİ MALLAR HESABI 428 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	10.000 5.000	
	320 SATICILAR HESABI 15 ay vadeli 1.000 kg kahve çekirdeği alış kaydı.		15.000

BOBİ FRS kapsamında stok alımlarında 1 yıla kadar olan vade farkı maliyete dahil edilirken, 1 yıldan uzun süreyi kapsayan vade farkı maliyetten ayrıştırılır. VUK'a göre ise vade farkı her durumda maliyete ilave edilerek isteğe bağlı olarak reeskont işlemine tabi tutulur.

Sıra No	VUK'a Göre		
1	01.03.2021 153 TİCARİ MALLAR HESABI	10.000	
	102 BANKA HESABI Peşin bedelle 1.000 kg kahve çekirdeği alış kaydı.		10.000
2	01.03.2021 153 TİCARİ MALLAR HESABI	12.000	
	102 BANKA HESABI 6 ay vadeli 1.000 kg kahve çekirdeği alış kaydı.		12.000
3	01.03.2021 153 TİCARİ MALLAR HESABI	15.000	
	102 BANKA HESABI 15 ay vadeli 1.000 kg kahve çekirdeği alış kaydı.		15.000

BOBİ FRS ve VUK arasındaki bu farklılık finansal tabloları da farklılaştıracaktır.

5. Sonuç

Finansal tabloların gerçeğe, uygun anlaşılır ve karşılaştırılabilir olması temel esaslardır. Dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde esas alınan standart, ilke ve düzenlemeler finansal tablo kalemlerini etkilemektedir. Bu çalışmada, dış ticaret işlemlerinin

muhasebeleştirilmesi konusunda bazı BOBİ FRS bölümleri ve VUK düzenlemeleri ele alınmıştır. Çalışma sonucunda tespit edilen bazı hususlar şöyledir:

- Stokların ve maddi duran varlıkların maliyetinin kapsamına dahil olan unsurlar konusunda her iki düzenlemede uyum söz konusudur.
- İthalat ve ihracat işlemlerinde ödeme yöntemine bağlı olarak oluşan vade farkının muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS'de 1 yıl esas alınmaktadır. Şöyle ki; 1 yıla kadar olan vadeden kaynaklı farklar ayrıştırılmaz iken, 1 yıldan uzun vadeler satın alma/satış bedelinden etkin faiz oranı yöntemiyle ayrıştırılarak faiz olarak kayıtlara alınır. VUK düzenlemelerine göre vade farkları ayrıştırılmaz maliyete ya da satış bedeline dahil edilir.
- Kur farkları konusunda da her iki düzenleme açısından muhasebeleştirmede farklılıklar bulunmaktadır. BOBİ FRS'ye göre yine 1 yıl esas alınarak düzenleme getirilmiştir. Buna göre ithalat işlemlerinde doğan kur farkları amaçlanan kullanımına veya satışa hazır duruma gelmesi bir yıla kadar süren kalemlere ilişkin ise dönem giderlerine, bir yıldan daha uzun süreyi kapsayan kalemlere ait ise ilgili varlığın satışa ya da kullanıma hazır hale geldiği zamana kadar maliyete yansıtılır. VUK'a göre ithalatta oluşan kur farkları, stoklara ait ise stokların edinildiği tarihe kadar doğanlar maliyete dahil edilmelidir. Maddi/maddi olmayan varlıklara ait kur farkları varlığın satın alınıp aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar maliyete dahil edilmelidir. Stoklarda ve duran varlıklarda sonraki dönemlerde oluşan kur farklarının maliyete eklenmesi veya ilgili dönemde gider yazılması işletmelerin tercihinine bırakılmıştır. İhracat işlemlerinde ortaya çıkan kur farkları BOBİ FRS ve VUK açısından kar/zarara yansıtılmakta, farklılık kullanılan hesap kalemlerinden oluşmaktadır.
- İthalat işlemlerinden kaynaklı borçlanmalardan doğan maliyetler ise BOBİ FRS kapsamında yine bir yıl esas alınarak düzenlenmiştir. Buna göre amaçlanan kullanımına veya satışa hazır duruma gelmesi normal şartlar altında bir yıldan kısa olan kalemlere ait borçlanma maliyetleri dönem giderlerine, bu süre bir yılı aştığında ise borçlanma maliyetleri ilgili kalem satışa ya da kullanıma hazır duruma gelene kadar maliyetine yansıtılır. VUK'a göre stokların edinildiği tarihe kadar ve duran varlıkların aktifleştirme işleminin yapıldığı dönemin sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetleri iktisadi kıymetin maliyetine yansıtılmalıdır. Sonraki hesap dönemlerinde oluşan borçlanma maliyetlerinin dönem giderlerine veya maliyete yansıtılması tercihe bırakılmıştır.

Kaynakça

- Ağsakal, A. & Baral, B. (2016a), Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Kapsamında İncelenmesi, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 48, 272-293.
- Ağsakal, A. & Baral, G. (2016b), Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12 (2), 262-277.
- Akçay, S. & Uysal, M. (2019), Dış Ticaret İşlemlerinin TMS ile İlişkisinin Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi, *BMIJ*, 7(1), 257-279.
- Ataman, B. & Cavlak, H. (2017), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.
- Bayazıtlı, E. (2010), “Muhasebe Değerleme”, Ed., Selimoğlu, S. ve E. Kaya, *Envanter ve Bilançonun içinde*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Doğan, Ö. (2021), Incoterms 2020 ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinin Hasılat Standardı Kapsamında Raporlanması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14(1), 313-341.
- Gökgöz, A. & Özdemir, H. (2015). Dış Ticarete Teslim ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), 105-122.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017), Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 1-24.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. & Özerhan, Y. & Karabınar, S. (2013), *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Sakarya: Ada Renk Matbaa.
- Haftacı, V. (2015), *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karacan, S. & Çiftçioğlu, S. & Kutlu, T. (2018), TMS – BOBİ FRS – VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması, *Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi*, 2(1), 1-10.
- Kaya, F. (2013), *Dış Ticaret ve Finansmanı*. 3. Baskı, İstanbul:Beta Basım Yayın.
- Kaya, F. (2021), *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*. 3. Baskı, İstanbul:Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Kılıç, İ. & Önal, S. (2021), Uluslararası Ticaret İşlemlerinin BOBİ-FRS, TMS/TFRS ile VUK Kapsamında Karşılaştırmalı Olarak İnceleme ve Uygulaması, *Asya Studies-Academic Social Studies /Akademik Sosyal Araştırmalar*, 5(16), 183-194.
- Kıymetli Şen, İ. & Özbirecikli, M. (2018), BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS Ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, 462-484.
- Özkan, Ş. (2021), Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Gümrük Ticaret Dergisi*, 8(23), 44-65.
- Öztürk, B. (2008), Stoklarda Değerleme, *Vergi Sorunları Dergisi*, 232.

Öztürk, E. & Gökçen, G. & Güleç, Ö. (2018), BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* , 3(2), 437-457.

Say, S. & Hakses, H. & Büyükçiçek, M. (2018), TMS Kapsamında Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Social Sciences Studies Journal*, 4 (24), 5223-5230.

Seyidoğlu, H.. (2003), *Uluslararası Finans*, 4.Baskı, İstanbul:Güzem Can Yayın.

Yılmaz, E. & Teker, S. (2020), Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları ve VUK İle Karşılaştırılması, *PressAcademia Procedia* , 11 (1) , 132-137.

Yücel, S. & Öncü, M. & Akaytay, A. (2018), Türkiye'deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırması, *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (39), 283-304.

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/3.5.20059617.pdf>, (Erişim:20.08.2021)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961), Resmi Gazete, 10703, 10 Ocak.

238 no'lu VUK Genel Tebliği, <https://www.gib.gov.tr/node/88514> , (Erişim:20.08.2021)

491 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği,

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/01/20180125-11.htm>, (Erişim:20.08.2021)

KGK, (2021a), [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBI%CC%87-FRS\)-2021-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBI%CC%87-FRS)-2021-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88) , (Erişim:01.09.2021)

KGK, (2021b), <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3595/Ku%CC%88c%CC%A7u%CC%88k-ve-Mikro-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1-kamuoyu-go%CC%88ru%CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-ac%CC%A7%C4%B1lm%C4%B1s%CC%A7t%C4%B1r->, (Erişim:12.07.2021)

TÜİK, (2021a), <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Aralik-2020-37412>, (Erişim:02.11.2021)

TÜİK, (2021b), <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Kucuk-ve-Orta-Buyuklukteki-Girisim-Istatistikleri-2020-41129&dil=1>, (Erişim:02.11.2021)