



Dış Ticarete Teslim ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi (The Analysis of Delivery and Payment Types in Foreign Trade within the Frame of TAS 18 Revenue Standard)

Ahmet GÖKGÖZ^a Hilal ÖZDEMİR^b

^a Doç. Dr., Yalova Üniversitesi, İİBF, ahmetgokgoz83@gmail.com

^b Yüksek Lisans Öğrencisi, Yalova Üniversitesi, SBE, hll.ozdmer92@gmail.com

Anahtar Kelimeler

Dış Ticarete Ödeme Şekilleri, Dış Ticarete Teslim Şekilleri, TMS 18.

Jel Sınıflandırması

M40, M41, M49.

Özet

Uluslararası ticarete iki konu büyük öneme sahiptir. Birincisi dış ticarete konu olan malın teslim edilme şekli, ikincisi ise dış ticarete konu olan malın bedelinin ödenme şeklidir. Dış ticarete kullanılan teslim şekillerine göre alıcı ve satıcının sorumluluklarının başlama ve bitiş zamanları değişmektedir. Yine dış ticarete kullanılan ödeme şekline göre, ticarete konu mal ve hizmetin ödeme zamanı değişmekte ve buna bağlı olarak vade farkı ortaya çıkabilmektedir.

Dış ticarete kullanılan teslim ve ödeme şekli, işletmenin hasılatının oluşum zamanını ve tutarını etkilemektedir. Bu çalışmanın amacı dış ticarete kullanılan teslim ve ödeme şekillerini TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde incelemek ve bu bağlamda dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesini açıklamaktır.

Keywords

Payment Types in Foreign Trade, Delivery Types in Foreign Trade, TAS 18.

Jel Classification

M40, M41, M49.

Abstract

There are two topics which have great importance in international trade. The first one is the way how traded goods are delivered and the second one is the way how the payment of traded goods is received. Start and end time of obligation of recipient and seller changes according to delivery types in foreign trade. Similarly, payment time of traded goods and services changes therefore maturity gap may occur.

Delivery and payment types in international trade has an impact on occur time and amount of revenue of firm. The aim of this study is to analyze delivery and payment types in foreign trade within the frame of TAS 18 Revenue Standard and concordantly explain accounting of foreign trade transactions.

1. Giriş

Günümüzde nüfusun hızla artması ve artan nüfusun ihtiyaçlarının, ülkelerin kendi kaynakları ile karşılayamaması, ülkeler arası alış-verişleri zorunlu hale getirmiştir. Ülkeler arası alış-verişin tek nedeni de ülkelerin kendi ihtiyaçlarını kendilerinin karşılayamaması değildir. Diğer en önemli neden de ülkelerin ürettikleri mal ve hizmetleri satarak küresel pazardan önemli bir pay sahibi olmak istemeleridir.

Kalkınmanın ve ilerlemenin uluslararası piyasalara uyumla gerçekleşmesi, ülkeler ve firmalar için büyümeyi ihracata ve ithalata bağlı kılmaktadır. Yani günümüz dünyasında ülkelerin dış ticaret yapmaları ve dış ticaret hacimlerini genişletmeleri zarurettir. Çünkü ülkeler sadece kendi ihtiyaçları miktarında üretim yapmamaktadırlar. Bazen ihtiyaçlarından fazla üretim yapmakta iken bazen de ihtiyaçlarından az üretim yaparlar veya hiç üretim yapmazlar. Bunun sonucu olarak ihtiyacından fazla ürettikleri malları dış piyasalara satmaları veya ihtiyacından az ürettikleri ya da hiç üretmedikleri malları da dış piyasalardan tedarik etmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda ülkelerin veya firmaların ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri ve hayatlarını devam ettirebilmeleri açısından uluslararası ticaret büyük bir öneme sahiptir.

Uluslararası ticarete farklı ülkeler, milletler veya şirketler ile muhatap olunması, bünyesinde bir çok zorluğu barındırmaktadır. Dış ticaret, iç ticaretten çok farklıdır ve kendine has zorlukları vardır. Farklı siyasi hükümetler, gümrükler ve gümrük kısıtlamaları, farklı standartlar, farklı dil, farklı para birimleri, farklı ekonomik sistemler, farklı zevkler ve tercihler, uluslar arası ticarete kullanılan farklı belgeler, teslim şekilleri, ödeme şekilleri, ödeme sistemleri, döviz transferleri, konvertibl paralara sahip olup olmama, dış ticaretteki zorluklara ilişkin başlıca örneklerdir (Çelik ve diğerleri 2011,1).

Dış ticarete, tarafların sorumluluklarını şekillendiren temel iki konu bulunmaktadır. Birincisi, dış ticarete konu malın teslim edilme şekli nasıl olacağı meselesidir. İkincisi ise dış ticarete konu olan mal ve hizmetin bedelinin ödeme şekli nasıl olacağı konusudur. Literatürde dış ticarete teslim şekli ve ödeme şekli olarak ifade edilen söz konusu iki konu büyük öneme sahiptir. Çünkü dış ticarete, ticareti gerçekleştiren işletmelerin farklı ülkelerde yer alması iki işletmenin birbirlerine karşı güven sorunu doğurabilmektedir. İhracatçı, mal bedelini tahsil edip edememe riski ile karşı karşıya iken ithalatçı, istediği malı teslim alıp alamama riski ile karşı karşıyadır. Bunun dışında ithalat-ihracata konu olan mal ve hizmetlerin yerine ulaşmasında satıcı ve alıcının sorumluluklarının nerede başladığı ve nerede bittiği ayrı bir problem olarak durmaktadır.

Bahsi geçen problemler dayanak noktası alınarak satıcı sorumluluklarının nerede bittiğini ve alıcı sorumluluklarının nerede başladığını göstermek, ülkelerin dış ticaretinde ortaya çıkan çeşitli yorumları ortadan kaldırmak ve ülkeler arasındaki boşlukları yok ederek mal ve hizmetlerin satıcıdan alıcıya güvenli bir şekilde ulaşmasını sağlamak amacıyla uluslararası düzenlemeler (INCOTERMS gibi) yapılmıştır (Gökgöz ve Şeker 2014,73).

Dış ticarete teslim ve ödeme şekillerinde karşılaşılan sorunlar, teslim ve ödeme şekillerinin avantajları-dezavantajları gibi konular, bu çalışmanın kapsamı dışındadır. Bu çalışmanın amacı dış ticarete kullanılan teslim şekilleri ile ödeme şekillerini TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde inceleyerek, dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinin TMS 18 Hasılat Standardı açısından özellik arz eden durumlarını açıklamaktır. Çalışmanın amacına zemin oluşturması açısından, öncelikle dış ticarete teslim ve ödeme şekillerini kısaca açıklamak yerinde olacaktır.

2. Dış Ticarete Teslim Şekilleri

Uluslararası ticarete ithalatçı ile ihracatçı arasında gerçekleşen anlaşmaya göre kararlaştırılan teslim şekli, mal ve hizmet satanın sorumluluklarının nerede bittiği ile mal ve hizmet alan tarafın sorumluluklarının nerede başladığını göstermektedir.

Merkezi Paris'te bulunan Uluslararası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce-ICC) tarafından, uluslararası ticarete anlaşmazlıkları, uyuşmazlıkları ve hukuksal ihtilafları ortadan kaldırmak, ithalatçı ve ihracatçının para ve zaman kaybını önlemek amacıyla alım-satım işlemlerinde bazı kurallar getirilmiştir. Söz konusu kurallar, ilk kez 1936 yılında, INCOTERMS (International Commercial Terms) ismiyle yürürlüğe konulmuştur. Son olarak 2010 yılında INCOTERMS ismiyle yayınlanan kurallar, gözden geçirilerek yeniden kaleme alınmıştır (Kaya, 2013: 370).

1 Ocak 2011 tarihinde yürürlüğe giren INCOTERMS 2010 broşürü, önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir. INCOTERMS 2010'da, INCOTERMS 2000 broşüründe yer alan DAF, DES, DEQ ve DDU terimleri kaldırılırken, Terminalde Teslim (DAT) ve Belirlenen Yerde Teslim (DAP) olmak üzere iki yeni teslim şekli uygulamaya konulmuştur. Yeni DEQ terimi yerine DAT, DAF-DES-DDU terimlerinin yerine ise DAP terimi getirilmiştir. Böylece INCOTERMS 2000'de 13 olan teslim şekli INCOTERMS 2010'da 11'e düşürülmüştür (Çelik ve diğerleri, 2011: 138). INCOTERMS 2000'de terimlerin 4 grup altında toplanması sisteminden vazgeçilmiş ve ikili ayrıma gidilmiştir. Tüm taşıma türlerini kapsayan kurallar ile deniz ve iç su taşımalarına özgü kurallar oluşturulmuştur (Kaya, 2013: 371).

Tablo 1: INCOTERMS 2010 Sorumluluk Tablosu

		Paketleme	Yükleme Masrafları	İhracat Limanına Nakliye	İhracat Gümrükleme ve Vergiler	Çıkış Limanı Masrafları	Taahhütçüye Yükleme Masrafları	Varış Limanına Nakliye	Sigorta	Varış Limanı Masrafları	Nihai Varış Noktasına Nakliye	İthalat Gümrükleme ve Vergiler
Ex-Works	EXW	Alıcı veya Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı		Alıcı	Alıcı	Alıcı
Free Carrier	FCA	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı		Alıcı	Alıcı	Alıcı
Free Alongside Ship	FAS	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı		Alıcı	Alıcı	Alıcı
Free On Board	FOB	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı		Alıcı	Alıcı	Alıcı
Cost & Freight	CFR	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı		Alıcı	Alıcı	Alıcı
Cost, Insurance & Freight	CFI	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
Carriage Paid To	CPT	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı		Satıcı	Alıcı	Alıcı
Carriage and Insurance Paid to	CIP	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı
Delivery at Terminal	DAT	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı		Satıcı	Alıcı	Alıcı
Delivery at Place	DAP	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı		Satıcı	Satıcı	Alıcı
Delivery Duty Paid	DDP	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı		Satıcı	Satıcı	Satıcı

Kaynak: Gökgöz ve Şeker (2014:74)

Tablo 1’de, revize edilen INCOTERMS 2010 kuralları dâhilinde, dış ticaret işlemlerinde kullanılan teslim şekilleri açısından alıcı ile satıcının görev ve sorumluluklarının nerede başlayıp nerede bittiği açıklanmıştır. INCOTERMS 2010 çerçevesinde dış ticarete kullanılan teslim şekillerini kısaca aşağıdaki gibi açıklayabiliriz (Gültekin ve Savcı, 2008: 5-7; Pirtini ve Melemen, 2004: 29-30; Gökgöz ve Şeker, 2014: 79-80; Kaya, 2013: 378-384; Gürsoy, 2014: 15-16; Atay ve Kartal, 2014: 40-41; Çelik ve diğerleri, 2011: 140-141).

- **Ticari İşletmede Teslim (Ex Works = EXW):** “Ex Works”, satıcının malları işletmesinde alıcı emrine hazır tutmakla, teslim yükümlülüğünü yerine getirdiği bir teslim şeklidir. Satıcı malların bir araca yüklenmesinden ya da malların ihrac gümrüğünden geçirilmesinden sorumlu değildir. Alıcı bu noktadan itibaren varış yerine kadar, malın taşınması ile ilgili tüm gider ve risklerin yükümlülüğünü üstlenir.

- **Taahhütçüye Teslim (Free Carrier = FCA):** Bu teslim şekli ile satıcının teslim yükümlülüğü, malların ihrac gümrüğünden geçirilip, alıcı tarafından belirlenen taşıyıcıya, belirlenen yer ya da noktada teslimi ile son bulmaktadır. Malların taşıyıcıya teslim yerinden varış yerine kadar her türlü risk ve maaliyet ithalatçıya aittir.

- **Gemi Doğrultusunda Teslim (Free Alongside Ship = FAS):** Bu teslim şeklinde, satıcının teslim yükümlülüğü, belirlenen limanda malların gemi doğrultusunda rıhtım veya mavnaya konmasıyla sona erer. Bu andan itibaren malla ilgili tüm gider, yitik veya hasar rizikoları alıcı tarafından üstlenilir. Malın yükleme, boşaltma, nakliye ve sigorta masrafları alıcı tarafından ödenir.

- **Gemi Bordasında Teslim (Free On Board = FOB):** Gemi Bordasında Teslim’de, satıcının teslim yükümlülüğü belirlenen yükleme limanında, mallar gemi küpeştesine konulduğu andan itibaren yerine getirilmiş olur. Mallarla ilgili tüm gider yitik veya hasar rizikoları bu noktadan itibaren alıcı tarafından üstlenilir.

- **Mal Bedeli ve Navlun (Cost and Freight = CFR):** Bu teslim şeklinde, satıcı belirlenen varış limanına malı gönderebilmek için gerekli tüm giderleri ve navlunu ödemek zorundadır. Ancak malla ilgili yitik ve hasar rizikoları ile giderlerde görülebilecek artış, yükleme limanında malların gemi küpeştesini geçmesi anından itibaren satıcıdan alıcıya geçer.

- **Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun (Cost, Insurance and Freight = CIF):** Bu teslim şeklinde satıcı CFR’deki tüm yükümlülüklerine aynen sahiptir. Ancak ek olarak, malların taşınması sırasında yitik veya hasar rizikosuna karşı, deniz sigortası yaptırmak durumundadır.

- **Taşıma Ücreti Ödenmiş Teslim (Carriage Paid To = CPT):** Bu teslim şeklinde, satıcı malın kararlaştırılan varış yerine kadar taşınması için gerekli navlunu ödemesi gerekmektedir. Malın yitik ve hasarına ait rizikolarla birlikte taşıyıcıya teslimden itibaren doğabilecek ek masraflar, malların taşıyıcının nezaretine verilmesinden itibaren satıcıdan alıcıya geçer.

- **Taşıma Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Teslim (Carriage and Insurance Paid To = CIP):** Bu teslim şeklinde, satıcı CPT’deki yükümlülüklerine aynen sahiptir. Ancak ek olarak, malların taşınması sırasında yitik veya hasar rizikosuna karşı kargo sigortası temin etmek durumundadır.

- **Terminalde Teslim (Delivery at Terminal = DAT):** DAT teslim şeklinde, eşya, alıcı ve satıcı tarafından belirlenmiş olan terminal noktasında (liman, gümrük antreposu veya alıcının fabrikası gibi) boşaltma masrafları satıcı tarafından karşılanarak alıcıya teslim edilmektedir. Bu teslim şeklinde tüm gümrük işlemleri, masrafları, gümrükte doğan vergi, resim ve harçların ödenmesi alıcının yükümlülüğündedir.

- **Belirlenen Yerde Teslim (Delivery at Place = DAP):** Eşyanın alıcı ve satıcı tarafından belirlenmiş olan boşaltma yerinde, boşaltma için, hazır durumda, nakliye aracının üzerinde alıcının emrine bırakılması biçiminde gerçekleşen teslim şeklidir. Tüm gümrük işlemleri, masrafları, gümrükte doğan vergi, resim ve harçların ödenmesi alıcıya ait olmaktadır.

- **Gümrük Vergileri Ödenmiş Teslim (Delivered Duty Paid = DDP):** Bu teslim şekli ile satıcının teslim yükümlülüğü, malların ithal ülkesinde belirlenen yerde emre hazır

tutulması ile sona erer. Satıcı, malların o noktaya kadar taşınması, ithal gümrüğünden geçirilmesi için gerekli vergi, resim ve diğer harçları üstlenmek durumundadır.

3. Dış Ticarete Ödeme Şekilleri

Uluslararası ticarete kendisine göre riskleri ve avantajları olan bir çok ödeme şekli bulunmaktadır. Genel itibariyle uygulamada en çok karşılaşılan; mal mukabili, kabul kredili, vesaik mukabili, akreditif ve peşin ödemedir. Bu ödeme şekillerinden ihracatçı için en riskli olan mal mukabili ödeme şekli, ithalatçı için en riskli olan ise peşin ödeme şeklidir. Dış ticarete ödeme şekilleri, ithalatçı ve ihracatçı arasında karşılıklı görüşülerek belirlenin bir konu olup her iki taraf da kendisi için lehine olan ödeme şeklini seçmeye çalışacaktır. Literatürde ve uygulamada sıkça rastlanan ödeme şekillerini kısaca aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

- Peşin Ödeme

İthalatçının mal bedelini ihracatçıya fiili ihraçtan önce ödediği ödeme şeklidir. Bu ödeme şeklinde, ihracatçı herhangi bir risk üstlenmemekte, ithalatçı ise malların gönderilmemesi ya da malların sipariş şartlarına uygun olmaması gibi nedenlerden dolayı zarara uğrama riski taşımaktadır (Gültekin, 2008: 10). Genellikle birbirlerini iyi tanıyan alıcı ve satıcı arasında gerçekleşen bu tür bir ödemede, malın göndericisi açısından ön finansman faydası sağlarken, ithalatçı açısından peşin iskonto faydası ortaya çıkmaktadır (Atay ve Kartal, 2014: 34). İhracatçı açısından en ideal yöntem iken ithalatçının riski sınırsızdır.

- Mal Mukabili Ödeme

İhraç edilen malın bedelinin, malın ithalatçı tarafından teslim alınmasından sonra ödenmesi şeklinde yapılan bir ödeme biçimidir. Mal mukabili ödeme türünde, belgeler ihracat konusu mallar ile birlikte ithalatçıya gönderilmekte ve bu belgeleri alan ithalatçı bu belgeleri yetkili birimlere ibraz etmek suretiyle malları teslim alabilmektedir (Kaya, 2013: 414).

Mal mukabili ödeme şeklinde, taraflar arasındaki güven unsurunun çok güçlü olması gerekmektedir. İhracatçı malını sevk ettikten sonra, sevkiyata ilişkin vesaiki, doğrudan veya bedelsiz teslim edilmek kaydıyla, bir banka aracılığı ile ithalatçıya gönderir. İhracatçının en çok risk üstlendiği ödeme şeklidir. Mal bedelinin ödenmesi malların teslim alınmasından sonra gerçekleştiğinden, mal bedelinin ödenmemesi riski mevcuttur (Atay ve Kartal, 2014: 35).

- Vesaik Mukabili Ödeme

İthalatçı firmanın bankasının ihracat bedelini, ihracatçının bankasına ödemesi

karşılığında belgelerin ithalatçıya teslimini öngören ödeme şeklidir. İthalatçı teslim aldığı ödeme belgeleri ile malı gümrükten çekme hakkına sahip olur. Bu ödeme şekline “belge karşılığı ödeme şekli” de denir (Gürsoy, 2014: 13).

Vesaik mukabili ödemede, işlemi başlatan satıcıdır. Bankanın görevi ve sorumluluğu ise ihracatçının verdiği talimata göre belgeleri ithalatçıya teslim etmektir. Yoksa akreditifte olduğu gibi malın bedelinin ödenmesinde, bankalar sorumlu değildir. Bankalar, belgelerin geçerliliğine ilişkin sorumluluk almazlar. Vesaik mukabili ödemenin akreditiften bir diğer farkı da, vesaik mukabili ithalatta işlemi satıcının, akreditifte işlemi alıcının başlatmasıdır (Ataman ve Sumer, 2000: 31).

- Kabul Kredili Ödeme

Mal bedelinin belirli bir vadede ödenmesini taahhüt eden ve bu ödemede bir poliçenin teminat olarak kullanıldığı ödeme şeklidir. Diğer bir deyişle, ithalatçının ihracatçı tarafından keşide edilen poliçeyi kabul ederek malları almasını sağlayan ödeme şeklidir (Gültekin, 2008: 10). İhracatçı, ithalatçıyı belli bir süre finanse etmekte, yani ödemenin ileriki bir tarihte yapılmasına onay vermektedir. Böylece mal mukabili ödemede olduğu gibi ithalatçı malları sattıktan sonra ödeme yapma imkânına kavuşmaktadır. Mal mukabili ödemeden temek farkı, burada ihracatçının elinde alacağını temsil eden bir kıymetli evrak vardır. Bu da ihracatçı açısından riski azaltmaktadır. İthalatçı tarafından kabul edilmiş bir poliçe, açıkça bir borcun hukuki delili sayılmaktadır (Çelik ve diğerleri 2011,153).

- Akreditifli Ödeme

Akreditif, alıcının (ithalatçı firmanın) kendi bankasına verdiği talimat ile birlikte, aynı bankanın yabancı ülkedeki muhabir bankası aracılığı ile lehtara (ihracatçı firmaya), belirlenen belgelerin kararlaştırılan süre içinde ibrazı karşılığında ödeme yapılacağına dair verdiği yazılı bir taahhüttür. Akreditif ile ödeme şeklinde ödemeler, alıcı tarafından mala veya hizmete değil, ibraz edilen belgelere istinaden yapılmaktadır. Bu ödeme şeklinde dört taraf bulunmaktadır. Bunlar; amir (ithalatçı firma), amir banka (ithalatçı firmanın bankası), lehtar (ihracatçı firma), muhabir bankadan (ihracatçı firmanın bankası) oluşmaktadır (Gökgöz ve Şeker, 2014: 90).

İhracatçı, akreditifte belirtilen şartlara uygun olarak ve belirtilen süre içinde malların yüklendiğine dair gerekli belgeleri (vesaikleri) doğru, eksiksiz, kurallara uygun ve kredinin geçerlilik süresi içerisinde bankasına sunar. Banka, ihracatçı tarafından kendisine sunulan bu belgeleri inceleyerek sözleşme şartlarına uyulup uyulmadığını araştırır. Banka belgeleri inceledikten sonra, sözleşmeye uygun bulunan bu belgeleri

ithalatçının bankasına (amir bankaya) gönderir. Amir banka, akreditif şartlarına uygunluğu inceledikten sonra ihracata konu olan mal bedelini, ihracatçının bankasına transfer eder (Kaya, 2013: 425).

Akreditif hem ihracatçıyı, hem de ithalatçıyı koruyan bir işlemdir. İhracatçı, malları akreditif şartlarına uygun olarak sevk ettiğinde, mal bedelini tahsil edeceğinden emin olacaktır. İthalatçı, sevkiyatın yapılmış olduğunu ve akreditif şartlarına uygun mal gönderildiğini gösteren belgeleri, ihracatçı bankaya sunmadan önce ödeme yapılmayacağından emin olacaktır. Akreditif, uluslar arası ticarete çok geniş bir alanda bir ödeme ve garanti aracı olarak kullanılmaktadır (Atay ve Kartal, 2014: 36).

- Konsinye Satış İle Ödeme

Malın yurt dışına gönderildikten sonra, konsinyatör aracılığı ile, alıcı (ithalatçı) firmaya tanıtılması, kullandırılması ve satılması işlemine dayanan ödeme şeklidir. Genelde yeni üretilen ve tanıtım ihtiyacı duyulan ürünlerin, dış pazarlarda satışına imkan veren ihracat ve ödeme yöntemidir (Gürsoy, 2014: 14).

Konsinye satış, normal yollarla satışı zor olan ve alıcının görüp beğenmesini gerektiren mallar için söz konusudur. Daha çok yaş meyve ve sebze gibi bozulabilir ve fiyatı günlük mal arzına göre değişebilen mallarda, konsinye ihracat yapılmaktadır (Ataman ve Sumer, 2000: 31).

- Açık Hesap Ödeme

Bu ödeme şeklinde, ihracatçı herhangi güvence ya da mal sevkiyatından önce bir ödeme almadan malları satmaktadır. İç piyasada yapılan satışlarda olduğu gibi ihracatçı, mal bedeli anlaşılan tarihte ödenene kadar beklemektedir. İç piyasada iş yaparken açık hesap ödeme sisteminin kullanılması oldukça normaldir. İhracatta ise mal üzerinde fiziksel hak sahipliği ithalatçıya geçmektedir. İthalatçının yapacağı ödemeye ilişkin kontrat dışında bir ödeme işareti yoktur. Daha da kötüsü ödeme garantisi yoktur. Eğer anlaşmazlık çıkarsa, denizaşırı mahkemeler devreye girmektedir. Bu ödeme şekli, akreditif gibi ödeme şekillerinin yaygın olmadığı Avrupa ülkeleri arasındaki ticarete kullanılmaktadır (Pirtini ve Melemen, 2004: 33).

Dış ticarete kullanılan teslim ve ödeme şekilleri hakkında bilgi verdikten sonra, çalışmanın amacı doğrultusunda, TMS 18 Hasılat Standardı'nı açıklanarak dış ticaret teslim ve ödeme şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde özellik arz eden durumları irdelenecektir.

4. TMS 18 Hasılat Standardı

TMS 18 Hasılat Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere, ilk olarak 09/12/2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Standart, daha sonra muhtelif tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir. Standardın amacı, işletmelerin hayat seyri içerisinde ortaya çıkan işlem ve olaylar sonucu elde etmiş oldukları hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Standartta, hasılat kavramından önce, Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve'ye atıfta bulunularak, gelir kavramı açıklanmıştır.

Gelir; hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı, hasılat ve kazancın ikisini de içermektedir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar almaktadır. Bu durumda, işletmenin olağan faaliyetleri dışındaki gelirleri ise kazancı ifade etmektedir. Kazanç, genellikle belirli bir giderin düşülmesinden sonra geri kalan tutarı ifade etmektedir. Örneğin; işletmenin, net defter değeri 5.000 TL olan maddi duran varlığını 6.000 TL'ye satması sonucu ortaya çıkan 1.000 TL'lik maddi duran varlık satış kârı, kazancı ifade etmektedir. Çünkü maddi duran varlık satışı sonucu ortaya çıkan kâr, olağan faaliyet dışı bir gelirdir.

TMS 18 Hasılat Standardı, aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (TMS 18, p.1):

- Mal satışları
- Hizmet sunumları
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

Hasılatın muhasebeleştirilmesinde incelenmesi gereken ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Standarda göre, hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydaların güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. TMS 18 Standardında, hasılatın oluşumu ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili kriterler açıklanmıştır.

TMS 18 Hasılat Standardınının 14. Paragrafında, mal satış işlemlerinde hasılatın oluşumuna ilişkin kriterler sayılmıştır. Buna göre, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiği takdirde, mal satışına ilişkin hasılat finansal tablolara yansıtılır:

1. İşletmenin, malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
2. İşletmenin, satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
3. Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
4. İşleme ilişkin ekonomik yararların, işletmece, elde edilmesinin muhtemel olması,
5. İşleme ilişkin yüklenen veya yüklenilecek olan maliyetlerin, güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Çalışma dış ticarete teslim ve ödeme şekilleri etrafında örgülediğine göre, dış ticarete teslim şekillerine konu olabilecek işlem mal satışıdır. Dolayısıyla, çalışmanın amacı doğrultusunda, sadece TMS 18 Hasılat Standardının mal satışı ile ilgili esasları incelenmiştir. Hizmet sunumu, faiz, isim hakkı, temettü gibi Standart kapsamındaki konuların dış ticarete teslim şekilleri ile ilgisi olmadığından, söz konusu konular üzerinde durulmamıştır.

TMS 18 Hasılat Standardında, hasılatın oluşum zamanından sonra üzerinde durulan en önemli konulardan birisi de hasılat tutarı içerisindeki vade farklarının ayrıştırılması meselesidir. Hasılat tutarı, yapılan işlem ile ilgili olarak alınacak olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarını ifade etmektedir. Bazı durumlarda yapılan satış veya sunulan hizmet sonucunda alınacak olan nakit veya nakit benzerlerinin tahsil edilmesi ertelenmiş, yani vadeli satış yapılmış olabilir. Bu durumda, satış işlemi sonucunda alınacak olan tutarın içerisinde vade farkı da bulunmaktadır. TMS 18 Standardı, vadeli satışlarda, satış tutarı içerisindeki vade farklarının ayrıştırılarak, vade süresi boyunca itfa edilip kâr veya zarara yansıtılmasını istemektedir.

Dolayısıyla, TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde, dış ticarete teslim ve ödeme şekilleri açısından özellik arz eden iki konu vardır. Birincisi dış ticarete teslim şekillerini ilgilendiren hasılatın oluşum zamanı, ikincisi ise dış ticarete ödeme şekillerini ilgilendiren vade farklarının ayrıştırılması konusudur. Bu iki konu diğer kısımda incelenecektir.

5. Dış Ticarete Teslim Ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Standardı Açısından Değerlendirilmesi

TMS 18 Hasılat Standardının 14. Paragrafında, hasılatın oluşumu ile ilgili sayılan maddelerden birincisi, yani malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi meselesi, dış ticaretteki teslim şekillerine göre farklılık arz etmektedir. Örneğin; bir ihracat işletmesinin yaptığı ihracatta teslim şekli FCA (Free Carrier) ise

işletmenin sorumluluğu, malların ihrac gümrüğünden geçirilerek alıcı tarafından belirlenen taşıyıcıya teslimi ile son bulur. İşletme taşıyıcıya malı teslim etmekle malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş ve hasılatın oluşumu ilgili koşul yerine gelmiştir. Eğer işletmenin teslim şekli FOB (Free On Board) ise hasılatın oluşum koşulu, malların yükleme limanındaki gemi küpeşesinde teslimi ile yerine gelecektir.

Türk vergi mevzuatı açısından ihracat işlemlerinde hasılat kaydı fiili ihracat tarihinde yapılması gerekmektedir. TMS açısından ise teslim şekline göre malların teslim edildiği veya risk ve getirilerin alıcıya geçtiği anda hasılatın kayda alınması gerekmektedir. Dış ticarete teslim şekillerine göre hasılatın oluşum zamanı Tablo 2’de açıklanmıştır.

Tablo 2: Dış Ticarete Teslim Şekillerine Göre Hasılatın Oluşum Zamanı

Dış Ticarete Teslim Şekilleri		Hasılatın Oluşma Zamanı
EXW	Ex-Works	Satıcının işyerinde malı teslim ettiği zaman
FCA	Free Carrier	Satıcı malların gümrük işlemlerini tamamlayarak ilk taşıyıcıya teslim ettiği zaman
FAS	Free Alongside Ship	Malların gemi doğrultusunda rıhtım veya mavnaya konduğu zaman
FOB	Free On Board	Mallar satıcı tarafından alıcının temin ettiği gemiye yüklendiği zaman
CFR	Cost & Freight	Yükleme limanında mallar gemi küpeşesine geçtiği zaman
CIF	Cost, Insurance & Freight	Yükleme limanında mallar, sigorta yapılmış bir şekilde gemi küpeşesine geçtiği zaman
CPT	Carriage Paid To	Mallar, taşıma ücreti ödenmiş bir şekilde ilk taşıyıcının gözetimine devredildiği zaman
CIP	Carriage and Insurance Paid To	Mallar, taşıma ve sigorta ücreti ödenmiş bir şekilde ilk taşıyıcının gözetimine devredildiği zaman
DAT	Delivery at Terminal	Belirlenen terminalde mallar teslim edildiği zaman
DAP	Delivery at Place	Daha önce belirlenen bir yerde mallar teslim edildiği zaman
DDP	Delivery Duty Paid	Satıcı malların gümrükleme işlemlerini tamamlayarak alıcının ülkesinde belirlenen yerde teslim ettiği zaman

TMS 18 Hasılat Standardına göre özellik arz eden diğer konu da, vadeli satışlarda hasılat tutarı içerisindeki vade farklarının ayrıştırılarak vade boyunca itfa edilmek suretiyle kâr

veya zarara yansıtılmasıdır. Dış ticarete kullanılan muhtelif ödeme şekillerinde peşin veya vadeli satış yapmak mümkündür. Vadeli satışlarda, nakit girişi, satış işleminden farklı bir zamana kaydığı için paranın zaman değerine bağlı olarak değer düzeltimi yapılması gerekmektedir. Bu da bugünkü değer hesaplaması ile yapılmaktadır. Bugünkü değer hesaplamasında; gelecekteki bir miktar paranın bugünkü değeri veya bugünkü bir miktar paranın gelecekteki değeri tespit edilir. Bugünkü değer ile gelecekteki değer arasındaki fark ise peşin satış ile vadeli satış arasındaki farkı, yani vade farkını ifade eder. Bugünkü değer ve gelecekteki değer aşağıdaki formüller ile hesaplanır.

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1 + i)^n}$$

$$\text{Gelecekteki Değer} = \text{Bugünkü Değer} \times (1 + i)^n$$

i = iskonto oranı

n = vade

Dış ticarete vade farkları, genellikle mal mukabili ödeme, açık hesap ödeme ve kabul kredili ödeme şekillerinde ortaya çıkmaktadır.

6. TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret İşlemlerine İlişkin Muhasebeleştirme Örnekleri

TMS 18 Hasılat Standardının dış ticarete teslim ve ödeme şekilleri açısından özellik arz eden konusunun, hasılat oluşum zamanı ve hasılat tutarı ile ilgili olduğu ve dış ticarete kullanılan teslim ve ödeme şekillerine göre hasılatın oluşum zamanının ve tutarının farklılaştığı, daha önceki kısımda ayrıntılı olarak açıklandı. Bu kısımda bahsi geçen konuların muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler vermek yerinde olacaktır.

İhracat yapan işletmelerde, ihracat sebebiyle alacak doğmuş ancak TMS çerçevesinde hasılat kaydetme koşulu yerine gelmemişse, ihracat tutarı 38 no.lu grupta açılacak olan 38X ERTELENMİŞ GELİRLER HESABI adında bir hesaba alınması, koşul yerine geldiği zaman, bu hesaptan 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI'na aktarılarak, kâr veya zarar içerisine kaydedilmesi suretiyle kapsamlı gelir tablosuna yansıtılması uygun görünmektedir.

Örnek: ABC Ticaret İşletmesi, İtalya'da faaliyet gösteren KLM İtalyan İşletmesi ile 100.000 \$'lık malın ihracatı konusunda sözleşme imzalamıştır. İşletme 15.04.2015 tarihinde faturayı keserek malları Mersin Gümrüğü'ne sevk etmiştir. Gümrük

beyannamesine göre fiili ihracat tarihi 18.04.2015'tir. İhracata ilişkin ödeme şekli mal mukabili ve teslim şekli DDP'dir. Mallar 05.06.2015 tarihinde İtalya'nın Koper Limanı'nda teslim edilmiştir. Fiili ihracat tarihindeki kur 1 \$ = 2,00 TL, teslim tarihindeki kur ise 1 \$ = 2,10 TL'dir.

Teslim şekli DDP olduğuna göre, satıcı, malların gümrükleme işlemlerini tamamlayarak alıcının ülkesinde, yani Koper Limanı'nda malları teslim ettiği zaman malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getiriler alıcıya geçmiş olacaktır. Dolayısıyla Koper Limanı'nda mal teslim edildiğinde hasılat kaydı yapılabilecektir. Daha öncesinde, fiili ihracat tarihinde ise hasılat kaydı için şart yerine gelmediğinden ihracat bedeli 38X ERTELENMİŞ GELİRLER HESABI'na alınacaktır. Mallar teslim edildiğinde ise 38X ERTELENMİŞ GELİRLER HESABI'nda bekletilen ihracat tutarı, 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI'na aktarılarak hasılat kaydı yapılmış olacaktır.

- Fiili ihracat tarihinde yapılacak olan kayıt

_____ / _____	
120 ALICILAR HESABI	200.000,00
120.02.02.11 KLM İtalyan Şirketi	
38X ERTELENMİŞ GELİRLER	200.000,00
38X.06 Ertelenmiş İhracat Gelir.	
100.000 \$ x 2,00 TL/\$ = 200.000,00 TL	

- Malın teslim edildiği tarihte yapılacak olan kayıt

_____ / _____	
38X ERTELENMİŞ GELİRLER	200.000,00
38X.06 Ertelenmiş İhracat Gelir.	
120 ALICILAR HESABI	10.000,00
120.02.02.11 KLM İtalyan Şirketi	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS	210.000,00
601.01 Doğrudan Satışlar	
100.000 \$ x 2,10 TL/\$ = 210.000,00 TL	

- Malın teslim edildiği tarihinde kur 1,90 TL olduğu takdirde, yapılacak olan kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

<hr/>	
38X ERTELENMİŞ GELİRLER	200.000,00
38X.06 Ertelenmiş İhracat Gelir.	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS	190.000,00
601.01 Doğrudan Satışlar	
120 ALICILAR HESABI	10.000,00
120.02.02.11 KLM İtalyan Şirketi	
<i>100.000 \$ x 1,90 TL/\$ = 190.000,00 TL</i>	
<hr/>	

TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde özellik arz eden diğer konu da dış ticarete ödeme şekilleri ile ilgilidir. Ödeme şekillerine göre dış ticarete vadeli veya peşin satış yapmak mümkündür. Vadeli satış işleminde hesaplanan vade farkları, TMS 18 kapsamında 12 no.lu hesap grubunda açılacak olan 12X ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ HESABI adında bir hesapta izlenmesi ve vadeler boyunca itfa edilerek 64X VADE FARKI GELİRLERİ HESABI'na kaydedilmek suretiyle kâr veya zarara yansıtılması uygun görülmektedir.

Örnek: XYZ İşletmesi, 01.06.2015 tarihinde, ABD'deki TNT Amerikan Firması'na 3 ay vadeli olarak 100.000 \$ tutarında ihracat yapmıştır. Fiili ihracat tarihinde 1 \$ = 2,75 TL'dir. Piyasa faiz oranı % 1'dir. 30.06.2015 tarihinde kur 1 \$ = 2,90 TL, 31.07.2015 tarihinde kur 1 \$ = 2,70 TL ve 31.08.2015 tarihinde kur 1 \$ = 2,80 TL'dir.

İşletme 01.06.2015 tarihinde satış yapmış, ancak 3 ay sonra 100.000 \$ alacaktır. Bu durumda 3 ay sonraki 100.000 \$'ın bugünkü değeri hesaplanır. Bugünkü değer ile gelecekteki değer arasındaki fark, vade farkıdır. Vade farkı, ayrıştırılır ve hasılat olarak kaydedilmez.

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{100.000}{(1 + 0,01)^3} = 97.059 \1$

Vade Farkı = 100.000 \$ - 97.059 \$ = 2.941 \$ olarak hesaplanır.

¹ Küçük yuvarlamalar yapılmıştır.

- Fiili ihracat tarihinde yapılacak olan kayıt

_____ / _____	
120 ALICILAR HESABI	275.000,00
120.02.02.05 TNT Amerikan Şti.	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS	266.912,25
601.01 Doğrudan Satışlar	
12X ERTELENMİŞ VADE FARKI	
GELİRLERİ HESABI	8.087,75

Hasılat: 97.059 \$ x 2,75 TL/\$ = 266.912,25 TL

Vade farkı: 2.941 \$ x 2,75 TL/\$ = 8.087,75 TL

_____ / _____

İŞletme birinci ayın sonunda (30.06.2015 tarihinde) 1 aylık vade farkını hesaplar ve itfa ederek gelir kaydeder.

Gelecekteki Değer = Bugünkü Değer x (1 + i)ⁿ

Haziran Ayı Sonundaki Değeri = 97.059 x (1 + 0,01)¹

Haziran Ayı Sonundaki Değeri = 98.029,59 \$

Haziran Ayına İlişkin Vade Farkı = 98.029,59 - 97.059 = 970,59 \$ olarak hesaplanır.

- Haziran ayına iliŐin vade farkının gelir yazılması kaydı

_____ / _____	
12X ERTELENMİŞ VADE FARKI	
GELİRLERİ HESABI	2.669,12
656 KAMBIYO ZARARLARI	145,59
64X VADE FARKI GELİRLERİ	2.814,71

970,59 \$ x 2,75 TL/\$ = 2.669,12 TL

970,59 \$ x 2,90 TL/\$ = 2.814,71 TL

Kur farkı = 2.814,71 - 2.669,12 = 145,59 TL

_____ / _____

İŞletme ikinci ayın sonunda (31.07.2015 tarihinde) 1 aylık vade farkını hesaplar ve itfa ederek gelir kaydeder.

Gelecekteki Değer = Bugünkü Değer x (1 + i)ⁿ

Temmuz Ayı Sonundaki Değeri = 97.059 x (1 + 0,01)²

Temmuz Ayı Sonundaki Değeri = 99.009,89 \$

Temmuz Ayına İlişkin Vade Farkı = 99.009,89 - 98.029,59 = 980,30 \$ olarak hesaplanır.

- Temmuz ayına ilişkin vade farkının gelir yazılması kaydı

_____ / _____

12X ERTELENMİŞ VADE FARKI

GELİRLERİ HESABI	2.695,83	
64X VADE FARKI GELİRLERİ		2.646,81
646 KAMBİYO KÂRLARI		49,02

$$980,30 \$ \times 2,75 \text{ TL}/\$ = 2.695,83 \text{ TL}$$

$$980,30 \$ \times 2,70 \text{ TL}/\$ = 2.646,81 \text{ TL}$$

$$\text{Kur farkı} = 2.695,83 - 2.646,81 = 49,02 \text{ TL}$$

_____ / _____

İşletme üçüncü ayın sonunda (31.08.2015 tarihinde) 1 aylık vade farkını hesaplar ve itfa ederek gelir kaydeder.

$$\text{Gelecekteki Değer} = \text{Bugünkü Değer} \times (1 + i)^n$$

$$\text{Ağustos Ayı Sonundaki Değeri} = 97.059 \times (1 + 0,01)^3$$

$$\text{Ağustos Ayı Sonundaki Değeri} = 100.000,00 \$$$

$$\text{Ağustos Ayına İlişkin Vade Farkı} = 100.000,00 - 99.009,89 = 990,11 \$ \text{ olarak hesaplanır.}$$

- Ağustos ayına ilişkin vade farkının gelir yazılması kaydı

_____ / _____

12X ERTELENMİŞ VADE FARKI

GELİRLERİ HESABI	2.722,80	
656 KAMBİYO ZARARLARI	49,51	
64X VADE FARKI GELİRLERİ		2.772,31

$$990,11 \$ \times 2,75 \text{ TL}/\$ = 2.722,80 \text{ TL}$$

$$990,11 \$ \times 2,80 \text{ TL}/\$ = 2.772,31 \text{ TL}$$

$$\text{Kur farkı} = 2.772,31 - 2.722,80 = 49,51 \text{ TL}$$

_____ / _____

Üç aylık vade farkının itfa tablosu aşağıdaki gibi olur.

Aylar	Vade Farkı (\$)
Haziran	970,59
Temmuz	980,30
Ağustos	990,11
Toplam	2.041,00

İşletme, Ağustos ayının sonunda müşterisinden olan 100.000 \$'lık alacağını tahsil ettiğinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır.

_____ / _____	
102 BANKALAR HESABI	280.000,00
120 ALICILAR HESABI	275.000,00
120.02.02.05 TNT Amerikan Şti.	
646 KAMBİYO KÂRLARI HS.	5.000,00
<i>100.000 \$ x 2,75 TL/\$ = 275.000,00 TL</i>	
<i>100.000 \$ x 2,80 TL/\$ = 280.000,00 TL</i>	
_____ / _____	

7. Sonuç

Ülkelerin veya işletmelerin, ülke içi kaynaklardan karşılayamadıkları mal ve hizmetleri tedarik etmeleri, yine fazla ürettikleri mal ve hizmetleri ise başka ülkelere satabilmeleri açısından, uluslararası ticaret, günümüzde, büyük bir öneme sahiptir. Ülkeler, uluslararası ticaretini geliştirebildikleri ölçüde büyüme ve gelişmede, önemli bir mesafe alabilecekleri açıktır.

Uluslararası ticarete konu olan mal ve hizmetlerin ithalat ve ihracatında, temel olarak, iki konu bulunmaktadır. Birincisi mal ve hizmetlerin teslim şekli, ikincisi ise teslim edilen mal ve hizmetin bedelinin ödenmesi şeklindedir. Uluslararası düzenlemeler ile, uluslararası ticarete çeşitli teslim ve ödeme şekilleri belirlenerek, tarafların görev ve sorumlulukları açıklanmıştır. Dış ticarete taraflar, birbirlerine olan güveni ölçüsünde, karşılıklı olarak, teslim ve ödeme şekillerini belirlemektedirler. Tarafların belirlemiş oldukları teslim ve ödeme şeklinin, tarafların sorumlulukları yanında, muhasebe uygulamalarına da önemli etkileri olmaktadır.

TMS 18 Hasılat Standardı'na göre hasılatın oluşabilmesi için gereken şartlardan birisi, satılan malın sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması gerekliliğidir. Dış ticarete kullanılan teslim şekline göre risk ve getirilerin alıcıya geçtiği zaman farklılaşmaktadır. Türk vergi mevzuatı açısından fiili ihracat tarihinde hasılat oluşurken, TMS 18 Standardı açısından hasılat, önemli risk ve getirilerin alıcıya geçtiği zaman oluşmaktadır. Dolayısıyla TMS 18 Standardı açısından satış yapılırsa da hatta ücret alınsa da hasılat oluşması için şart yerine gelmeyebilir. Bu bağlamda ihracata konu olan malın bedeli, hasılat oluşması şartı yerine gelene kadar ertelenmiş gelir olarak bilançoya

alınmalı, hasılat oluşma şartı yerine geldiğinde, yani risk ve getiriler alıcıya geçtiğinde ise ertelenmiş gelirlerden kâr veya zarara aktarılmalıdır.

TMS 18 Standardı açısından özellik arz eden diğer dış ticaret konusu da ödeme şekilleri ile ilgilidir. Dış ticarete kullanılan ödeme şekillerine göre, peşin veya vadeli satış söz konusu olabilmektedir. TMS 18 Standardı'na göre, vadeli satışlarda, satılan mal veya hizmetin peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fark ayrıştırılarak, ertelenmiş vade farkı gelirleri adı altında bilançoya alınmalı ve vade boyunca itfa edilerek ertelenmiş vade farkı geliri başlığında kâr veya zarara yansıtılmalıdır.

Kaynakça

Ataman, Ü. ve H. Sumer (2000), Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Atay, S. ve C. Kartal (2014), Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, Yetkin Yayınları, Ankara.

Çelik, K., C. Kalaycı. ve A.R. Sandalcılar (2011), Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi, Murathan Yayınevi, Trabzon.

Gökgöz, A. ve A. Şeker (2014) Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, Dora Yayıncılık, Bursa.

Gürsoy, Y. (2014), Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, Ekin Yayınevi, Bursa.

Gültekin, S. ve M. Savcı (2008), Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, Murathan Yayınevi, Trabzon.

Kaya, F. (2013), Dış Ticaret ve Finansmanı, Beta Yayıncılık, İstanbul.

Pirtini, S. ve M. Melemen (2004), İhracat Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

TMS 18 Hasılat Standardı, http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS18.pdf, Erişim Tarihi: 15.05.2015.