

Citation: Akçay S. & Uysal M. (2019), Dış Ticaret İşlemlerinin TMS İle İlişkisinin Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi, BMMJ, (2019), 7(1): 257-279 doi: <http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v7i1.1064>

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS İLE İLİŞKİSİNİN VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Serkan AKÇAY¹

Merve UYSAL²

Received (Başvuru Tarihi): 18/12/2018

Accepted (Kabul Tarihi): 18/02/2019

Published Date (Yayın Tarihi): 25/03/2019

ÖZ

Bu çalışmada dış ticaret işlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartları'ndan(TMS) hangileriyle daha çok ilişkili olduğundan bahsedilmiş ve ilişkili olan standartların, vergi mevzuatı ile olan uyum ve farklılıklarına değinilmiştir. Globalleşme ile önemli hale gelen dış ticaret işlemlerinden ithalat ve ihracat kavramı, uygulamalarda karışıklık yaratmamak adına uluslararası standartlara uygun şekilde muhasebe kayıtlarına alınmalıdır. Bunun yanında ülkemiz vergi kanunları açısından da uyumluluk göstermelidir. Türkiye açısından büyük önem arz eden kambiyo işlemlerinin hangi muhasebe standartlarıyla ilişkili olduğu V.U. Kanunu açısından değerlendirilerek ilgili kanuna uyumluluğunun değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bunun için, literatür taraması yapılarak, çalışma teorik çerçevede inceleme yapılarak tamamlanmıştır. Sonuç olarak, küreselleşmenin etkisiyle gelişen dış ticaretle birlikte muhasebenin de küreselleşmesi gerekliliği doğmuş ve ülkeler uluslararası standartları benimseyerek dış ticaret ile ilgili muhasebe kayıtlarını oluşturmaya başlamışlardır. Bununla beraber, VUK ile TMS'nin uluslararası standartlarla uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Küçük farklılıkların ise yeni V.U.K. ile giderilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe; Standart; Kambiyo; Türkiye

JEL Kodları: M41, M42

EVALUATION IN TERMS OF THE TAX LAW RELATIONSHIP WITH TURKEY ACCOUNTING STANDARDS OF FOREIGN TRADE TRANSACTIONS

ABSTRACT

In this study, we addressed what Turkish Accounting Standards(TAS) the foreign trade transactions legislation. Concepts of import and export, which have gained significance with the globalization, should be more associated with, and the conformity and differences between those associated standards and tax complications in practices. In addition, it also should comply with our country's tax laws. It has been aimed to assess what accounting standards the foreign trade transactions constituting a great importance for Turkey are associated with in terms of Tax Procedure Law, and to evaluate their compliance with the applicable law. For this purpose, with a literature review, the study was completed by examining within theoretical frame. As a result, along with the foreign trade that has developed with the effect of globalization, there has arisen a necessity for globalization of accounting as well; and countries have embraced international standards and started to create their accounting records regarding the foreign trade. However, with Tax Procedure Law, Turkey Accounting Standard has been found to be consistent with international standards of accounting standards. Minor differences have to be fulfilled by the new Tax Procedure Law.

Keywords: Accounting, Standard, Foreign Trade, Turkey

JEL Codes: M41, M42

¹ Dr. Öğretim Üyesi, Artvin Çoruh Üniversitesi, serkan.akcay@artvin.edu.tr

<http://orcid.org/0000-0003-0646-4239>

² Y. Lisans Öğrencisi, Artvin Çoruh Üniversitesi, merve280889@hotmail.com

<http://orcid.org/0000-0002-7315-5682>

1. GİRİŞ

Muhasebede kayıt tutarken bu kayıtları muhasebe standartlarına uygun olarak tutmak, başka ülkelerle olan ilişkilerimizde, ticari ilişkileri daha uyumlu bir hale getirir. Dış ticaret; ülkelerin kendi hudutları içerisinde üretemedikleri veya diğer ülkelerle karşılaştırıldığında daha yüksek tutarlarla ürettikleri mal ve hizmetleri talep etmeleri ya da başka ülkelere kıyasla daha uygun fiyata üretildikleri mal veya hizmetleri sunmalarıdır (Turna, 2015: 3). Bu tanımın oluşumundaki sebep; diğerlerinden bağımsız iki bağımsız ülkenin mevcudiyetidir. Dış ticaret işlemleri, ihraç ve ithalat işlemlerinden meydana gelir. İhracat kavramı İhracat Yönetmeliği'nde; bir malın veya bu malın değerinin yürürlükte geçerli olan ihraç ve gümrük kanununa uygun olarak fiili olarak ihracatın yapılması ve kambiyo kanununa uygun şekilde ihraç tutarının ülkeye getirilmesi sırasında yapılan işlemler olarak tanımlanmaktadır. İthalat kavramı ise; malın ithalat ve gümrük mevzuatına uygun olarak ülkeye getirilmesi sırasında yapılan işlemler şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımlardan anlaşıldığı üzere, İthalat işlemi yapılırken yabancı bir ülkeden bir mal veya hizmet girişi, ihraç işlemi yapılırken tersi bir işlem gerçekleşmektedir (Ortaç, 2010: 5).

Dış ticaret işlemlerinin muhasebesinde, dış ticarete konu olan malın maliyet ve birim fiyatları gerçeği yansıtır şekilde belirlenerek kayda alınması önemli bir husustur. Son dönemde küreselleşmenin de etkisiyle giderek artış gösteren dış ticarete yapılan işlemlerin uygun bir şekilde muhasebe kayıtlarına alınması gerek kambiyo yapan işletme gerekse ticarete bulunduğu işletme açısından önemlidir (Ağsakal, 2016: 69).

Muhasebe işlemlerinin uluslararası ilişkilerde önemli bir hale gelmesi, finansal bilgilerin raporlanma, açıklanma ve uygulanma konularında bazı sorunlar ortaya çıkarmıştır. Bu sorunlar uyum sorunu olarak tanımlanmıştır. Bu problemin çözülebilmesi amacıyla muhasebe alanında uyum çalışmaları yapılması gerekmiştir. Bu nedenle uluslararası boyutta genel kabul görecektir Muhasebe Standartları oluşturmak için hazırlıklara başlanmıştır. Muhasebe standartları, uygulayıcılar ve finansal tablo kullanıcıları bakımından muhasebe uygulamalarının metodunu belirleyerek, finansal bilgilerin doğruluğu, güven verilebilirliği ve karşılaştırılabilir olmasına olanak vermektedir (Yılmaz,2007: 140). Bu nedenlerle ülkemizde, muhasebe standartlarına uyumlaştırma çalışmaları için Türkiye Muhasebe Standardı Kurulu kurulmuştur. Kurul, 31.12.2005 tarihinde çeşitli standartlar yayınlamaya başlamıştır (Erdoğan ve Dinç, 2009: 154).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) ise, kamu gözetimi konusunda uluslararası gelişimden

dolayı yeni T.T.K.'ya göre istenmiş olan bağımsız denetim konusunda düzenleme yapmak üzere 660 sayılı K.H.K. ile 2 Kasım 2011'de faaliyete başlamıştır. Özerkliğe sahip bir üst kurul olarak kurulmuştur ve Başbakanlığa bağlıdır. KGK'nın esas gayesi, sermayedarların menfaatlerini ve denetim raporlarının gerçeğe uygun ve bağımsız bir şekilde oluşturulmasıyla alakalı kamu faydasını muhafaza etmek ile gerçek, güvenilir ve kıyaslanabilir mali bilgilerin sunumunu gerçekleştirmektir. Bu amaçta ilk önce bankalar, borsa ve sigorta şirketleri olmak üzere belirlenmiş olan büyük çaplı şirketlerin denetimlerini gözetlemek ve takip etmek için kurulmuştur. KGK'nın görevleri özetle şunlardır (www.kgk.gov.tr):

- Bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim şirketlerine yetki vermek.
- Bağımsız denetimde kamu menfaatinin izlenmesi ve böylece uygulamanın birliğinin, bağımsız denetimde gerekli güven ve kalitenin sağlanması.
- Uluslararası muhasebe standartlarına uygun Türkiye Muhasebe Standartları oluşturmak ve yayınlamak.
- Türkiye'deki denetim standartlarının uluslararası standartlara uyumunu sağlamak ve yayınlamaktır.

TMS/TFRS'ler IASB aracılığıyla yayımlanan UMS/UFRS'lerin Türkçe tercümelerinden oluşmaktadır. 2001 senesinden sonra yayımlanmış olan uluslararası muhasebe standartları, "IAS" yerine "IFRS" ismini almıştır. Bu çerçevede, TMS'ler IAS'lerin; TFRS'ler ise IFRS'lerin birebir Türkçe çevirilerini ifade etmektedir. Dolayısıyla TMS'ler ve TFRS'ler arasında bağlayıcılık konusunda bir fark yoktur (www.kgk.gov.tr).

Türkiye'de TFRS tam set ve KOBİ seti diye ikiye ayrılmıştır. Fakat KGK, KOBİ TFRS setinin yerine TFRS'ye daha yakın BOBİ-FRS yürürlüğe girmiştir. KOBİ TFRS 2010 senesinde resmi gazete ile yürürlüğe girmesine rağmen uygulama fırsatı olmamıştır. BOBİ-FRS yürürlüğe girene kadar KGK tarafından çıkarılan 41 sayılı karar gereği KAYİK isimli (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) kurumlar için TFRS'yi zorunlu hale getirmiştir. KAYİK dışındaki işletmeler için ise ek hususlar olarak adlandırılan raporlama şeklini uygun görmüştür. Özetle, KGK, BOBİ-FRS öncesi KAYİK dışındaki kuruluşlar için MSUGT (Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği) ek hususların ilave edilmesiyle bağımsız denetim yapılmasını uygun bulmuştur. Bu defa KGK 56 sıra sayılı tebliğ ile 1 Ocak 2018 tarihinden sonra yapılacak olan bağımsız denetimlerde kullanılmak için BOBİ-FRS isimli standardı çıkarmıştır. KAYİK dışındaki kuruluşlar 2017 yılı denetimleri için son kez MSUGT'ne ek hususları 41 sayılı açıklamaya uygun olmak şartıyla yapabileceklerdir. 2018 yılı muhasebe dönemi için ve daha

sonrasında TFRS uygulamak mecburiyetindeki kuruluşlar haricindekiler BOBİ-FRS'yi uygulamak mecburiyetindedirler. BOBİ-FRS uygulamadan direkt olarak TFRS uygulamak mümkündür. Fakat seçim yapılmasından itibaren iki yıl sistem değişikliği yapılamamaktadır (<http://www.istanbulymmo.org.tr>).

Tablo 1. BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırma Tablosu

BOBİ FRS Bölümler	TMS/TFRS
Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu	TMS 7 Nakit Akış Tabloları
Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
Bölüm 5 Hasılat	TMS 18 Hasılat TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
Bölüm 6 Stoklar	TMS 2 Stoklar
Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 9 Finansal Araçlar Ve Özkaynaklar	TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum TMS 39 Finansal Araçlar TFRS 9 Finansal Araçlar
Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 15 Kiralamalar	TMS 17 Kiralama İşlemleri
Bölüm 16 Devlet Teşvikleri	TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri	TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
Bölüm 21 İş Birleşmeleri	TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar	TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	TMS 12 Gelir Vergileri
Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama	TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Bölüm 26 Dipnotlar	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
Bölüm 27 Geçiş Hükümleri	TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Kaynak: Gücenme, 2017: 3.

Standartların gelişimiyle beraber, günümüzde ekonominin de küreselleşmesi ve cari açığın da ekonomi açısından büyük önem taşıması nedeniyle kambiyo işlemleri önemli ölçüde artmıştır. Türkiye ise cari açık sorunuyla karşı karşıya olduğundan dolayı kambiyo işlemleri

Türkiye açısından daha da büyük önem arz etmektedir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Akpınar, A. ve Gürel, A.B. (2015) çalışmalarında “TMS 18” hasılat standardının, tüm prosedürleri detaylı bir şekilde değerlendirerek ve yerine getirilen fiillerin gerçeğe uygun olan değeri ile mali tablolara aktarılmasında uyulması gerekli şartları belirtmiştir. Muhasebe Standartlarının gayesinin mali tabloların geççeğe uygun, şeffaf, güvene dayalı ve kıyaslanabilir olması şartıyla “TMS 18” hasılat standardının en mühim unsurun hasılatın gerçeğe uygun değeri olduğundan bahsetmiştir.

Avcı, A. ve Avcı Ö.B. (2016) çalışmalarında dönen varlıkların büyük oranını kapsayan stoklar hesabını incelenmiştir. V.U. Kanunu ve TMS kapsamında, borçlanma maliyetlerinin içerdiği vade ve kur farkları, kredi faizleri çalışmanın uygulama kısmında ele alınmıştır. Her iki uygulama arasındaki farklılıklara dikkat çekmişlerdir.

Ceran, Y. ve Ortakarpuz, M. (2013) çalışmalarının sonucunda, genellikle kambiyo işlemlerinin muhasebeleştirilmesi bakımından güncel muhasebe uygulamaları ve uluslararası muhasebe standartları ile uyum içinde olan TMS arasında önemli bir farklılığın bulunmadığı, fakat kurlarda meydana gelen farkların mali raporlarda sunulması yönünden çeşitli farklılıklar olduğuna dair tespitlerde bulunmuştur.

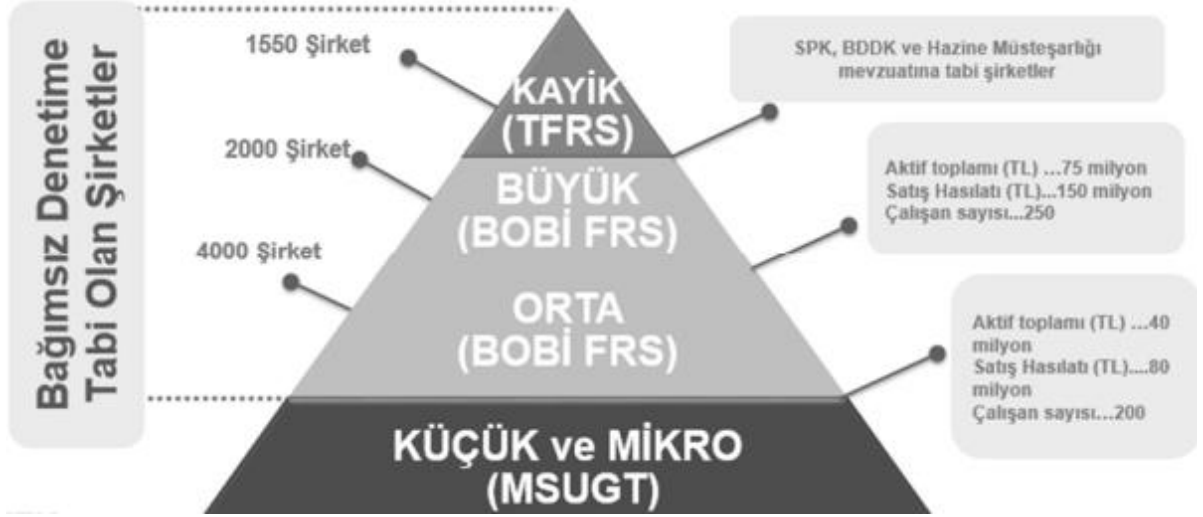
Ceran, Y. ve Ortakarpuz, M. (2014) çalışmalarının sonucunda ihracattan kaynaklanan gelirin mali tablolara aktarılmasında ve satışla alakalı diğer işlemlerde, fiili ihracatın gerçekleştirilmesi mecburiyeti bulunduğunu belirtmişlerdir.

Kökeş, E. ve Ünal, T. (2014) çalışmalarında muhasebe uygulamada sıklıkla karşılaşılan kambiyo politikalarının neler olduğunu ve bu politikaların Türkiye’deki ve Dünya’daki potansiyelini ve standartların incelenmesi neticesinde kambiyo şirketleri için en mühim standardın “TMS 18” Hasılat standardı olduğunu belirtmiştir. Ve yine, ihraç işlemlerine devlet teşvik ve devlet yardımı yapıldığından dolayı, “TMS 2” Standardının da ihracatçılar açısından etkili olduğundan bahsedilmiştir.

Maç, M. (2010) çalışmasında mevzuat olarak faturanın düzenlenme tarihinin, gerek vergi, gerekse muhasebe açıdan gelirin elde edildiği tarih olduğundan bahsetmiştir. İhraç işlemlerinde ise gelirin elde edildiği tarihin, ihracatla ilgili faturadaki tarihle aynı olmayan bir tarih olabileceğinden bahsetmiştir ve bu ilkedeki istisnayı bu durumun oluşturduğunu belirtmiştir.

3. DIŞ TİCARETLE İLGİLİ MUHASEBE STANDARTLARI

Ülkemizde dış ticarete oluşan farklılıkları gidermek amacıyla oluşturulan TMS, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesiyle, belirli kapsamdaki işletmeler için uygulanması zorunlu hale gelmiştir. Standart türlerine göre bağımsız denetime tabi şirketlerin ayrımı Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1. Standart Türlerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Kaynak: Gökçen vd., 2018: 441.

Kambiyo işlemleri muhasebesinde en çok ihtiyaç duyulan Muhasebe Standartları aşağıda açıklanmıştır.

3.1. TMS 2 Stoklar Standardı

Stoklar ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamak “TMS 2” Stoklar standardının amacıdır. Stokların muhasebeleştirilmesinde temel mevzu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi, kullanılması ve elden çıkarılması gerçekleştirilecek gelirler ile karşılaştırılabilir maliyetlerin belirlenmesidir. Standart, stok maliyetlerinin saptanmasını ve maliyete dönüştürülmesini net gerçekleştirilebilir değere indirgeyerek açıklar. Ek olarak standart, stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile ilgili uygulanacak değerlendirme metodlarını belirtir (“TMS 2”, Md.:1).

Bu standart, tarımsal uygulamalar ve kullanılan araçlar ile alakalı canlı varlıklar ve hasat sırasındaki ürünler dışında kalan tüm stoklar için uygulanır (“TMS 2”, Md.: 2).

Dış ticareti ilgilendiren yönü ile stoklar standardı, dış ticareti ilgilendiren malın muhasebede nasıl kaydedilmesi gerektiğini belirtmektedir (Ağsakal, 2015: 274).

Stoklar standardını açıklarken, standartta geçen bazı tanımlardan da bahsetmek gerekmektedir. Bu tanımlar (“TMS 2”, Md.:6);

Stoklar: İş akışı içerisinde satılması için elde bulunan, üretilen veya üretim aşamasında olan ya da hizmet sunumunda kullanılan ilk madde ve malzeme şeklindeki varlıklardır.

Bu çerçevede kambiyo ile ilgili stoklar standardı ile ilgili olabilecek MSUGT’ne göre kullanılabilir temel hesaplar şunlardır (Toroslu, 2010: 14);

150. İlk Madde ve Malzeme Hesabı

151.Yarı Mamuller

152. Mamuller

153.Ticari Mallar

157.Diğer Stoklar

3.1.1. Dış Ticaret İşlemlerinde TMS 2 Stoklar Standardı

Kambiyo işlemlerinin uygulanmasında, firmaların gerçekleştirdiği ticari faaliyetlerin asıl kaynağının stoklar olmasından dolayı, stoklar konusu önem arz etmektedir. Ticari mal satışı ya da hizmet karşılığında satış işleri stok kalemlerinde kayda alınmalıdır. Satış yaparak gelir sağlamak veya ihtiyaç duyulanı satın alarak bu ihtiyacı gidermek, kambiyo işlemlerinin en temel amacı olmasından dolayı stoklar sürekli olarak kullanılan hesap grubudur (Ortaç, 2010: 112).

Stoklar, kullanılmaları ya da satılmaları sonucunda bir tutar elde edilmektedir. Eğer bu tutar, elde edilmesi beklenen değer üstünde bir bedel ile elde edilirse, mali tablolarda bunun izlenmesi güç olacak ya da mümkün olmayacaktır. Bu nedenle stoklar maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olan değer ile değerlendirilmektedir (Kökeş ve Ünal, 2014: 47).

Stokların maliyeti; tüm satın alma, dönüştürme, mevcut konuma ve durumuna getirilmesi için gerekli giderlerden oluşmaktadır (Akın, 2010: 317).

Bazı durumlarda stokların maliyeti, geri karşılanamayabilir veya stok maliyeti daha yüksek olabilir. ”TMS 2” 'ye göre bu durumlara verilen örnekler (Toroslu, 2010: 85);

- Stokların hasara uğraması,
- Stokların tamamen veya kısmi zarara uğrayarak kullanılmaz hale gelmesi,
- Satış fiyatlarında meydana gelen düşüş,

- Tahmini üretim maliyetlerindeki artış,
- Tahmini satış maliyetlerindeki artış, şeklindedir.

“TMS 2” ye göre, stoklar tamamen veya kısmen hasara uğrarsa ya da satış fiyatında düşme meydana gelirse stok maliyeti net gerçekleşebilir değerden daha yüksek çıkabilir. Öte yandan bu durum, tahmini üretim maliyetleri ve tahmini satış maliyetlerinin artması sonucunda da meydana gelebilmektedir. Yöntemin esasında ihtiyatlılık ilkesi yer almaktadır (Hale, 2010: 324).

3.1.2. Stokların Vergi Usul Kanunu (VUK) ve TMS'ye Göre Karşılaştırılması

Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) “emtia”, TMS/UMS 2’de ise “stok”, firmaların satmak, üretmek ya da hizmet sunmak adına iktisap etmiş oldukları kıymetler olarak isimlendirilmiş ve bunların değerlemesine yer verilmiştir (Kuzu, 2011: 104).

Vergi matrahının doğru bir şekilde hesaplanması, VUK hükümlerine göre hazırlanan finansal tablolardaki temel amaçtır. Bu yüzden tüm paydaşlara yeterli bilgi verilmesi konusuna önem verilmemiştir. Bu durum finansal nitelikteki işlemlerin muhasebeleştirilmesi bakımından VUK'a ve TMS'ye göre birtakım farklılıklar göstermektedir.

Satın alma maliyetlerinin belirlenmesinde VUK ve “TMS 2” Stoklar standardına göre indirim konusu yapılabilecek olan değerler ticari iskontolar ve indirimlerdir. VUK’da zorunlu tutulan husus, emtiadan kaynaklanan kur farkları ile ilgilidir. Emtianın satın alınarak işletmenin stok kalemlerine girdiği tarihe kadar intikali zorunludur (Kuzu, 2011: 105).

“TMS 2” stoklar standardına göre; stoklar ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeline göre değerlendirilir. İlk kayıtlarda VUK ile aralarında bir fark yoktur. Maliyetlerin belirlenmesinde ise “TMS 2” standardı normal maliyet yönteminin uygulanmasını benimserken VUK ise tam maliyet yöntemini benimsemiştir (Ağsakal, 2015: 276). Tam maliyet esasında, genel üretim maliyetlerinde sabit ve değişken maliyet ayrımı olmamasından dolayı, birim maliyetlerde dönemler itibariyle farklılıklar meydana gelmektedir, “TMS 2” stoklar standardı bu ayrımı gidermek için genel üretim maliyetlerinde sabit ve değişken ayrımına gitmiştir (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 7).

Stoklar VUK hükümlerine göre sadece maliyet bedeli ile değerlendirilir oysa “TMS 2”ye göre stoklar, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden küçük olanıyla değerlemeye tabi tutulur. VUK.’un 275. maddesi maliyet bedelinin hangi kalemlerden meydana geldiğini açıklar. Bahsedilen kalemler (Küçük, 2014: 34):

- Mamulün üretilmesi aşamasında kullanılan hammadde,
- Mamule denk gelen işçilik,
- G.Ü.G.'den mamule ayrılan pay,
- Genel yönetim maliyetlerinden mamule ayrılan pay.

Yan ürün değerlendirilmesinde ise TMS, net gerçekleşebilir değeri öngörürken, VUK'nun 278.maddesine göre emsal bedel ile değerlendirilir.

“TMS 2”ye göre, stoklarda maliyet hesaplamada, LIFO(Son Giren İlk Çıkar) haricinde hesaplama işlemi gerçeğe en yakın yöntem kullanılarak yapılır. Aynı şekilde VUK 274.maddesinde yer alan LIFO(Son Giren İlk Çıkar) yöntemini 2004 tarihinde çıkartarak stoklarda maliyet hesaplanmasında mümkün olan hesaplama yöntemlerinin kullanılacağını belirterek bir sınırlama yoluna girmemiştir (Ağsakal, 2015: 276).

3.2.TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

Bu standarttaki temel amaç, işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmeleri için maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini finansal tablo kullanıcılarının düzenlemesidir. Varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerinin belirlenip ilgili tablolara yansıtılması gerekli amortisman tutarı ve değer düşüklüğü zararları maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi işleminde ana hususlardır (“Tms16”, Md.:1).

Maddi duran varlıklar standardında geçen tanımlar ise şunlardır (Tms16, Md.:6);

Taşıyıcı bitki:

- a. Tarımsal ürünlerin üretilmesi veya temin edilmesi amacıyla kullanımı,
- b. Bir dönemden çok ürün vermesinin umulması,
- c. Değersiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının düşük olması özellikleri bulunan canlı bir bitkidir.

Maddi duran varlıklar:

- a. Mal veya hizmet üretimi veya sunumunda kullanılmak, üçüncü kişilere kiraya verilmek ya da idari amaçlar kapsamında kullanılmak üzere bulundurulmuş ve
- b. Bir dönemden daha fazla kullanımı umulan, fiziki kalemler olarak ifade edilmektedir.

3.2.1. Dış Ticaret İşlemlerinde TMS 16 Standardı

Maddi duran varlıkların elde edilmesinde, yurtiçi kaynakların kullanılabilmesi gibi yurtdışı kaynakları da kullanmak mümkündür. Yurtdışından ithal edilecek maddi duran varlıkların muhasebe işlemlerine ilişkin kurallar, standardın kambiyo işlemleri ile olan bağlantısını da ortaya çıkarmaktadır. Yurtiçinden veya yurtdışından elde edilen maddi duran varlıkların muhasebesinde önemli farklılıklar bulunmamaktadır (Ortaç, 2010: 125).

Maddi duran varlıkların ülke içinden ya da ülke dışından işletmeye katılması durumunda yapılacak muhasebe kayıtları arasında pek bir farklılık bulunmamaktadır. Ülkeye ithalat yapılarak alınan maddi duran varlık için gümrük vergisi ödenmektedir, ödenen vergi maddi duran varlığın maliyetine eklenir. Maliyet bedeli, maddi duran varlıkları muhasebeleştirirken işletmeler tarafından kolaylıkla ölçülebilmektedir. Ancak, standardın uyguladığı yeniden değerlendirme yöntemine göre dönem bitimlerinde üzerinden indirilecek olan gerçeğe uygun değeri belirlemek oldukça güçtür (Ortaç, 2010: 129).

3.2.2. Maddi Duran Varlıkların TMS ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Maddi duran varlıklar TMS ve vergi kanunlarında birtakım farklar vardır. Maddi duran varlıklarda alış giderleri TMS'ye göre; ilgili duran varlığın maliyet bedeline eklenmelidir. VUK'da ise bazı alış giderleri maliyet bedeline eklenebileceği gibi doğrudan gider olarak da yazılabilir diyerek seçimlik bir hak tanınmıştır (Kaya ve Atasel, 2017: 141).

Ek olarak maddi duran varlıklarda amortisman konusu önemlidir. Bu açıdan bakıldığında standart ile vergi mevzuatı arasında amortisman ile ilgili farklılıkları beş başlık altında toplanabilir. Bunlar (Tuğay, 2013: 176);

- Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar: Her iki düzenlemede de amortisman ayırmak için maddi duran varlığın işletmede bir yıldan çok kullanılmış, yıpranmış, aşınmış veya kıymetten düşmüş, aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olma şartı aranmaktadır. Ancak “TMS16”ya göre; satış amaçlı bulunan maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik faydası bulunmayan duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulurken, V.U. Kanununa göre amortisman ayrılmaya devam edilebilir. Amortisman ayırma TMS de zorunluysa, V.U. Kanununda ihtiyaridir.

- Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar: Amortisman tabi tutar standartta; amortisman tabi varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer çıkarıldıktan sonraki tutar olarak hesaplanır oysa kanun maliyet bedelini esas almaktadır. Varlığı elde ederken meydana çıkan vade farkları standarda göre, varlığın maliyetine eklenmediğinden dolayı vade farksız tutar

üzerinden amortisman ayrılırken, VUK göre maliyete eklendiğinden dolayı vade farkı eklenerek toplam tutar üzerinden amortisman ayrılır. Bir diğer fark ise finansman maliyetleridir.

• Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar: Standartta yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini olarak her yıl incelenir, kanunda ise yararlı ömür olağanüstü durumlar hariç sabittir. Her iki düzenlemede de normal amortisman oranı azalan bakiyeler yöntemindeki oranın yarısıdır ancak kanun bu oranın % 50'yi aşamayacağını belirtmiş, standart ise bir sınır koymamıştır.

• Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar: Standartta, tüm Maddi Duran Varlıklar için kıst amortisman yöntemi esasken, kanunda kıst amortisman sadece binek otomobillere uygulanacak bir yöntemdir.

• Amortisman Yönteminde Farklılıklar: Standartta kullanılabilir yöntemler; normal amortisman, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemi olarak sıralanmaktadır. Kanun üretim miktarı yöntemini öngörmemiştir. Standart, umulan tüketim hareketlerinde farklılık olmadığı sürece amortisman yönteminin değiştirilmemesi gerektiğini vurgulamış, kanun ise; normal amortisman yöntemi uygulanıyorsa daha sonra azalan bakiyeler yöntemine geçilemeyeceğini fakat bunun tersinin mümkün olduğunu belirtmiştir. Ayrıca kanunda azalan bakiyeler yöntemi yalnız bilanço usulüne göre defter tutanlar için geçerliken, standart defterlerini TMS/TFRS'ye göre tutan tüm işletmeler için öngördüğü hükümleri uygular.

3.3. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ TFRS Hasılat Standardı

TMS 18 Hasılat Standardı 1 Ocak 2018'den itibaren kaldırılmış ve bu tarih itibarıyla TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yürürlüğe girmiştir (www.kgk.gov.tr).

Hasılat standardının Türkiye'deki gelişimi tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. Hasılat Standardının Türkiye'deki Gelişimi

YIL	DÜZENLEME
1997	TMUDESK tarafından IAS 18 ile uyumlu TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı yayımlandı.
2003	SPK tarafından IAS 18 ile uyumlu Kısım 5 Hasılat Standardı yayımlandı.
2005	TMSK tarafından TMS 18 Hasılat Standardı yayımlandı.
2016	KGK tarafından TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayımlandı. Yürürlük tarihi, 1 Ocak 2018 olarak belirlendi.
2018	TMS 18 Hasılat Standardı yürürlükten kaldırılmıştır.

Kaynak: Ataman ve Cavla, 2017: 407.

Bu standardın amacı, müşteriyle yapılmış olan bir kontrattan meydana gelen hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliği ile alakalı yararlı bilgilerin mali tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir (“TFRS 15”, Md.:1).

TFRS 15 standardı özetle beş safhadan meydana gelmektedir. İlk kademedeki işletmeler sözleşmeleri tanımlama işlemlerini yerine getirir. İkinci aşamada ise, edim yükümlükleri tanımlanır. Üçüncü aşamada işlem bedeli belirlenir. Dördüncü aşamada ise, işlem bedeli sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtılır. Son kademedeki ise, hasılat finansal tablolara aktarılır.

Bölüm 5 hasılat standardında; TMS 18 Hasılat ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartlarında yer alan düzenlemeler ile uyumludur. BOBİ FRS Bölüm 5’in muhasebe standartlarındaki düzenlemelerden ayrılan en önemli farklılığı, vade farklarının ayrıştırılması konusundadır. TMS 18’de hasılat tutarından tüm vade farkları süreye bakılmaksızın ayrıştırılmakta iken, BOBİ FRS’de hasılat tutarının bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda vade farkları ayrıştırılmamaktadır. Bir yıldan uzun vade farkları söz konusu ise vade farkı, etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılmakta ve faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir. 1 Ocak 2018’den itibaren TMS 18 Hasılat standardının yerini alacak TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ve bu standartta yer alan beş aşamalı model, uygulamada büyük ve orta boy işletmeler açısından güçlük yaratabileceği için BOBİ FRS Bölüm 5, TFRS 15 yerine TMS 18 ile uyumlaştırılmıştır (Ataman ve Cavlak: 2017: 159-160).

3.3.1. Dış Ticaret İşlemlerinde TMS 18 Hasılat Standardı

İşletmelerin kambiyo faaliyetleri sonucunda meydana gelen hasılatın doğru ve güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekir. Dış ticaret yurtiçi ticarete nazaran daha karmaşık işlemlere sahiptir, bu nedenle dış ticarete, hasılat kavramı herhangi bir karışıklığa neden olmayacak şekilde açıklanmalıdır (Ağsakal, 2015: 277).

“TMS 18” Hasılat standardına kambiyo işlemleri bakımından baktığımızda ilk olarak teslim şekilleri açısından farklılıklar vardır. Standartta geçen malların sahipliği ile ilgili risk ve getirilerin alıcıya devredilmesinde teslim tarihinde veya risk ve getirinin alıcıya geçtiği zamanda hasılat kayıt altına alınmalıdır. Örnek olarak; bir ihraç işletmesinin teslim şekli CPT(Taşıma ödenmiş olarak) ise, hasılatın oluşma şartının yerine gelmesi için, malların taşıma ücreti ödenerek ilk taşıyıcıya devredilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi mevzuatına göre hasılat

kaydının fiili ihraç tarihinde yapılması gerekmektedir.

Kambiyo işlemleri açısından önemlilik arz eden bir diğer konu ise; dış ticarete ödeme şekillerinde, vadeli olarak gerçekleştirilen satışların hasılat tutarındaki payının vade farkları ayrıştırılarak vade boyunca itfa edilerek kar veya zarara yansıtılmasıdır. Dış ticarete peşin veya vadeli satış yapılabilir. Vadeli satışlarda bugünkü değer hesaplaması kullanılmaktadır çünkü nakit girişi farklı bir zamanda gerçekleşebildiği için, paranın zaman değeri dikkate alınarak değer düzeltilmesi yapılması gerekir (Gökgöz, 2015: 114-115).

3.3.2. Hasılatın VUK ve TMS'ye Göre Karşılaştırılması

“TMS 18” hasılat standardına göre; Hasılatın finansal tablolara yansıtılabilmesi için, yapılan işlemlerin ekonomik yararlarının işletme tarafından sağlanma olanağının bulunması gerekmektedir. Ancak ekonomik yararlar tahsilat işlemi gerçekleşene kadar ya da belirsizlik ortadan kalkana kadar, bu durum olası olmayabilir. Örnek olarak; Yabancı bir ülkeye yapılan satış için, yetkili olan merciin tutarın ülke dışına gönderilmesine onay verme durumunda belirsizlik olabilir, onay verildiği takdirde belirsizlik ortadan kalkmış olur ve bunu takiben hasılat finansal tablolara yansıtılabilir. Finansal tablolara daha önceden kayıt edilmiş bulunan bir hasılat tutarının tahsil işlemine dair, daha sonradan bir belirsizlik durumu ortaya çıkarsa, bu tutar düzeltme işlemi yerine maliyet olarak finansal tablolara yansıtılır (“TMS 18”, Md.:18).

Hasılat ve maliyetler eğer aynı işlem veya olayla ilgili ise, eşleştirme gereği aynı zamanda muhasebeleştirilir (“TMS 18”, Md.:19).

Standartta mal satışı ile ilgili olarak yurtiçi veya yurt dışı ayrımı yapılmamaktadır. Mal alıcıya teslim edildiği anda hasılat gerçekleşmiş olur ve finansal tablolara yansıtılır. İhracat hasılatının muhasebeleştirilmesinde KDV beyannamesinde yer verilmesi hususunda, vergi mevzuatımız fatura tarihini değil de fiili ihraç tarihini esas alır. Maliye Bakanlığı, bir ihracatın hasılatını fiili ihracatın gerçekleştiği dönemin hasılatı olarak kabul etmekte ve dönemin yevmiye kayıtlarında yer almasını tavsiye etmektedir. Bu nedenle ihraç faturası düzenlenmiş olduğu halde, hasılat fiili ihracatın gerçekleştiği tarihte yevmiye kayıtlarına geçmektedir (Ceran ve Ortakarpuz, 2014: 8).

3.4. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı

Dış ticarete devlet teşviklerinin türleri ve sunulan teşvik oranları ile tutarları şunlardır (www.tim.org.tr; www.experto.com.tr) :

- Küresel Tedarik Zincirine Katılım Desteği: Makine, ekipman, donanım, laboratuvar ve test cihazı alımı, yurtdışı ofis-depo harcamaları, yurtdışı müşteri ziyaretleri, yazılım alımı, eğitim ve danışmanlık harcamaları, sertifikasyon, test analiz ve ürün doğrulama masrafları için yapacakları harcamalara %50 oranında 1.000.000 USD'ye kadar destek verilmektedir.

- Hedef ve Öncelikli Ükelere İhracatta İlave Destekler: Ekonomi Bakanlığımız tarafından verilen ihracat desteklerinden, hedef ülkelere ve öncelikli ülkelere ihracat yapanlar daha yüksek oranlarda (%10-20 arası ilave destek) yararlanmaktadır. 2018-2019 dönemi için belirlenen hedef ve öncelikli ülkeler şunlardır:

Hedef Ülkeler: Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Çin Halk Cumhuriyeti, Etiyopya, Güney Kore, Hindistan, Irak, İran, Japonya, Katar, Kenya, Meksika, Romanya, Rusya ve Ukrayna

Öncelikli Ülkeler: Azerbaycan, Bangladeş, Birleşik Arap Emirlikleri, Brezilya, Bulgaristan, Cezayir, Endonezya, Fas, Fildişi Sahili, Fransa, Gana, Güney Afrika Cumhuriyeti, Gürcistan, İngiltere, Kanada, Kazakistan, Kuveyt, Malezya, Mısır, Nijerya, Özbekistan, Pakistan, Polonya, Senegal, Singapur, Suudi Arabistan, Şili, Tanzanya, Türkmenistan, Vietnam, Umman ve Ürdün.

- Yurtdışı Fuar Destekleri: Boş alan kirası, stant harcamaları, nakliye, temsilci ulaşım masrafları, organizatörle katılım, katılım bedeli (Yer kirası, stant harcamaları, nakliye ve diğer giderler), temsilci ulaşım masrafları bu desteklerdendir.

- UR-GE Desteği: Bireysel danışmanlık konusunda 50.000 dolara kadar %70 destek, istihdam da 2 kişi için emsal brüt ücreti baz alınarak %75 oranında destek, alım heyeti konusunda program başına 100.000 dolara kadar %75 oranında destek, yurt dışı pazarlama konusunda program başına 150.000 dolara kadar %75 destek, ihtiyaç analizi ve eğitim/danışmanlık konusunda en fazla 36 ay süreyle 400.000 dolara kadar %75 destek verilmektedir.

- Türkiye Ticaret Merkezleri Desteği: Brüt kira giderinde 1.500.000 dolara kadar %60 oranında destek, istihdam konusunda 500.000 dolara kadar %60 oranında destek, satın alma konusunda 6.000.000 dolara kadar %60 oranında destek, tanıtım harcamaları konusunda 300.000 dolara kadar %60 oranında destek, kurulum ve dekorasyon konusunda 300.000 dolara

kadar %60 oranında destek verilmektedir.

- Turquality Desteği: Marka, patent ve tescil, sertifikasyon, tanıtım, kira, temel kurulum giderleri, danışmanlık, franchise, moda/endüstriyel tasarım, aşçı/şef konusunda limitsiz %50 oranında destek verilmektedir.

- Tasarım ve Ürün Geliştirme Desteği: İstihdam konusunda 1.000.000 dolara kadar %50 oranında destek, teçhizat ve yazılım konusunda 250.000 dolara kadar %50 oranında destek, seyahat web sitesinde üyelik konusunda 150.000 dolara kadar %50 oranında destek ve gemi-yat tasarımı hizmeti alımı konusunda 200.000 dolara kadar %50 oranında destek verilmektedir.

- Tasarım Desteği: Tanıtım faaliyetleri konusunda 300.000 dolara kadar, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım konusunda 50.000 dolara kadar, yurtdışı birim kurulum ve yurtdışı birim kira dekorasyon konusunda 100.000 dolara kadar, istihdam (tasarımcı + modelist) konusunda 150.000 dolara kadar, danışmanlık konusunda 200.000 dolara kadar, tanıtım, sergi, tasarım fuarı, tasarım yarışmaları konusunda 300.000 dolara kadar, yurt dışı eğitim konusunda 1.500.000 dolara kadar % 50 destek verilmektedir.

- Pazara Giriş Belgeleri Desteği: Bu destek türünde 250.000 dolara kadar %50 oranında destek verilmektedir.

- Pazar Araştırması Ve Pazara Giriş Desteği: Yurtdışı pazar araştırması gezisi konusunda 5.000 dolara kadar %70 oranında destek, E-Ticaret sitelerine toplu üyelik konusunda 2.000 dolara kadar %80 oranında destek, alım heyeti konusunda 75.000 dolara kadar %75 oranında destek, rapor desteği konusunda 200.000 dolara kadar %60-75 oranları arasında destek verilmektedir.

- Marka Desteği: Marka-patent ve tescil konusunda 50.000 dolara kadar, sertifikasyon konusunda 50.000 dolara kadar, tanıtım konusunda 400.000 dolara kadar, danışmanlık konusunda 500.000 dolara kadar, kira konusunda 1.000.000 dolara kadar, franchise konusunda 50.000 dolara kadar, temel kurulum giderleri konusunda 300.000 dolara kadar %50 destek verilmektedir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer devlet yardımlarının açıklanmasında “TMS 20” Standardı uygulanır (“TMS 20”,Md.:1).

Bu Standart bazı konuları kapsamaz. Bu konular (“TMS 20”, Md.:2);

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikte olan ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar,

- İşletmelere vergilendirilebilir kâr veya vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar ya da vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen, gelir vergisi

istisnaları, kurumlar vergisi istisnaları, indirilmiş vergi oranları gibi devlet yardımları,

- Devlet'in bir işletmeye katılması,
- "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" kapsamındaki devlet teşvikleri.

3.4.1. Dış Ticaret İşlemlerinde TMS 20 Standardı

Genel olarak teşvik verilmesine sebep olan ekonomik amaçları, tasarrufları ve yatırım hacmini arttırmak, vergilerin ekonomik kararlarda yarattığı negatif etkileri azaltmak, ekonomik istikrarı sağlamak ve enflasyondan kaynaklı etkileri gidermek, yatırımları belirli alanlara yönlendirmek, istihdamı arttırmak, döviz kazandırıcı işlemleri ve uluslararası rekabet gücünü arttırmak, yeni kurulan sanayileri koruma altına almak ve ihracatı iyileştirmek şeklinde sıralayabiliriz (Onay, 2017: 32).

Devletten alınan feragat edilebilir kredinin devlet teşviki olarak kabul edilmesi için, işletmenin şartları gerçekleştireceğine dair makul bir güvence vermesi gerekmektedir ("TMS 20", Md.:10). Bu sebeple; ihracat firmalarının aldıkları krediler, piyasa faiz oranından düşük ise devlet teşviki olarak kabul edilmektedir. Bu krediler TFRS 39 standardına uygun olarak değerlendirilmesi yapılır ve yapılacak olan muhasebe işlemleri ise "TMS 20" standardına uygun olarak yapılmaktadır (Kökeş ve Ünal, 2014: 96).

BOBİ FRS Bölüm 16 ve TMS 20 standardı arasında farklılıklar bulunmaktadır. Devlet teşvikleri TFRS tarafında bir kaynak olarak raporlanabiliyorken, BOBİ FRS tarafında ise zorunlu olarak bir gelir unsuru şeklinde raporlanmasına sebep olmaktadır. Bu husus, BOBİ FRS uygulamasında elde edilmemiş bir gelirin temel olarak kaynaklar içinde raporlanması gerekli iken kar veya zarar içinde raporlanmasına ve mali bilgi kullanıcılarının yanlış bilgilendirilmesine sebep olacaktır. Özetle, BOBİ FRS'de devlet teşvikleri TMS 20'den farklı bir şekilde mali durum tablosunda raporlanamamakta ve direkt olarak kar veya zararla ilişkilendirilmektedir (Gökçen vd., 2018: 453).

3.4.2. Teşviklerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

BOBİ FRS'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması ile ilgili ilkeler TMS 20'ye göre çok sadeleştirilmiştir. BOBİ FRS'de parasal ve parasal olmayan teşvik ayrımı yapılmamıştır. İşletmenin gelecekte herhangi bir performans kriterini yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans kriterini önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda, belirli performans kriterlerini yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans kriterleri karşılandığında kâr veya zarara yansıtılır. Kar veya zarara yansıtılana

kadar, mali durum tablosunda ertelenmiş gelirler kaleminde raporlanır (BOBİ FRS, Md.,16.7). TMS 20’de ise devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde sermaye ve gelir yaklaşımı bulunmaktadır (TMS 20, Md.,13-16). Ayrıca parasal olmayan varlıklarla ilgili teşvikler için ayrı ilkeler bulunmaktadır (TMS 20, Md.,18-19) (Kıymetli ve Özbirecikli, 2018: 475).

Faaliyetlerin devlet teşviki kapsamına alınabilmesi için, işletmenin ticari kazanç sağlaması ya da kazancın idame ettirilmesi amacıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. GVK’nın 38. maddesinde safi kurum kazancının tanımı ; “Bilanço esasına göre tutulan ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki değerden başındaki değer düşülmesi sonucu çıkan olumlu farktır. Bu farktan işletme sahiplerince eklenen değerler çıkarılır, işletmeden çekilen değerler ise eklenir.

3.5. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı

İşletme; yabancı para birimi kullanarak işlemlerde bulunabilir veya yurtdışından bir işletmeye sahip olarak yabancı faaliyetlerde bulunabilir ve finansal tablolarını yabancı para birimiyle yansıtabilir. ”TMS 21” Standardı ise; yapılan bu işlemlerin finansal tablolarda nasıl yansıtılması gerektiğini, burada kullanılan para birimine nasıl dönüştürülmesi gerektiğini gösterir (“TMS 21”, Md.:1).

Bu Standart aşağıdaki durumlarda uygulanır (Kökeş ve Ünal, 2014:102);

- Yabancı para işlemleri ve yabancı para birimindeki bakiyelerin muhasebe kayıtlarına alınmasında,
- Finansal tablolara konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemi uygulanarak dâhil olan yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlamasında,
- İşletmenin faaliyet sonuçlarını, finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde.

3.5.1. Dış Ticaret İşlemlerinde TMS 21 Standardı

Kambiyo yapan işletmeler doğası gereği ticari faaliyetlerde bulunurken yabancı paralı işlemlerde bulunmakta veya yabancı ülkelerle ticaret yaparak yabancı para birimi kullanmaktadır (Gökgöz 2013: 33).

Muhasebe kayıtları, muhasebenin para ile ölçülme kavramına uygun olarak, yerli para birimine dönüştürülmelidir. Dönüştürme işlemi yapılırken, işlem tarihinde geçerli olan kur kullanılır. Yurtdışına yapılan satış karşılığı kasaya alınan yabancı paralar için; T.C Merkez

Bankası efektif alış kuru esas alınır. Eğer yabancı para bankadan ya da diğer finans kurumlarından elde edilmiş ise, elde edinilen kurumun efektif satış kuru kullanılarak TL'ye çevrilme işlemi yapılır (Ağsakal, 2016: 269).

Yapılan dönüştürme işlemlerinden kaynaklanan kur farkları “TMS 21 standardına göre muhasebede kayıt altına alınmaktadır. Standart, yabancı para birimi olarak geçerli olan kur uygulamasını benimsemektedir. Standarda göre, kambiyo işlemlerinde yabancı paralı mal satışı işlemlerinden oluşan kur farkları sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir. Satıştan doğan hasılat ile ödeme arasında oluşan kur farklarında, fark olumluysa; satış hasılatına ilave edilir, olumsuz ise; satıştan indirimler hesabına kayıt edilir. Yabancı paralı mal alışlarına baktığımızda ise, edinme aşamasına kadar oluşan kur farkları doğrudan maliyet olarak gösterilir ve malın maliyetine dahil edilir. Ancak ithal mal özellikli mal ise, stok maliyetine eklenebilir. Özellikli bir varlık ithalatında meydana gelen kur farkları, varsa finansman giderleri borçlanma maliyeti olarak görülür ve sonuç hesaplarına eklenmeden yatırım maliyetine eklenir (Ceran ve Ortakarpuz, 2013: 73-75).

3.5.2. Kur Farklarının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde vergi uygulamaları ile standart arasında önemli farklılıklar mevcut değildir.

Yabancı paralı mal satışı işlemlerinden oluşan kur farkları vergi uygulamalarında da aynı standartta olduğu gibi sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir. Benzer şekilde hem standart hem de vergi kanunları gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiştir. Ülkemizdeki vergi uygulamalarına göre; stoklarla ilgili meydana gelen kur farklarının, stokların aktife dahil edilmesine kadar meydana gelen kısmının stok maliyetine dahil edilmesi mecburi tutulmuşken, daha sonra ortaya çıkan kur farkları için stok maliyetine dahil edilmesi ya da dönem gideri olarak kayıt yapılabilmesi gibi seçimlik hak verilmiştir (Ceran ve Ortakarpuz, 2013: 75).

V.U.K ayrıca yabancı para biriminde borsa rayicini esas almaktadır, eğer yabancı para borsası mevcut değilse Maliye Bakanlığının belirlediği kur esas alınmaktadır (Ağsakal, 2016: 269).

3.6.TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı

Standart kapsamındaki borçlanma maliyetleri (“TMS 23”, Md.: 6);

- TFRS 9 Standardında geçen etkin faiz yöntemi uygulanılarak hesaplanan faiz maliyeti,

• TFRS 16 standardına göre, finansal tablolara yansıtılmış olan kiralama ile ilgili borçlanma maliyetleri”.

• Yabancı parayla borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak kaydıyla, kur farkları olarak sıralanmıştır.

Standartta göre özellikli varlıklar şunlardır (“TMS 23”, Md.: 7);

- İmalat kuruluşları,
- Stoklar,
- Enerji üretim tesisleri,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Taşıyıcı bitkiler,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller.

3.6.1. Kambiyo İşlemlerinde TMS 23 Standardı

Borçlanma maliyetlerine ilişkin standart, kambiyo işlemlerinde gerçekleştirilen vadeli mal ya da hizmet alımları (ithalat) içinde standart kapsamında değerlendirilmelidir (Ortaç, 2010: 122).

TMS 23'e göre; borçlanma maliyetleri özellikli varlığın elde edilmesi, üretimi veya inşası ile direkt olarak ilişkilendirilebiliyorsa, bu varlığın bir parçasıdır ve aktifleştirilmelidir. Diğer borçlanma maliyetleri ise gider olarak kayda alınır (Küçüktüfekçi, 2016: 458).

Burada “TMS 23” standardının dış ticarete kur farkı maliyetleri ile ilgili bağlantısına değinilmektedir. Konuya kur farkı maliyetleri bakımından baktığımızda standart, sadece özellikli varlık niteliğinde olan Maddi Duran Varlıklar ile ilgili kur farklarının aktifleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bunun dışındaki sabit kıymetler için katlanmak gereken kur farklarının dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Stoklarla ilgili kur farkı maliyetlerine baktığımızda ise, eğer stoklarla ilgili sonradan oluşan bir kur farkı maliyeti varsa standart hiçbir şekilde bu maliyetin aktifleştirilmesine izin vermemektedir. Mallar stoklara girdikten sonra ortaya çıkan kur farkı maliyetlerinin doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Toroslu, 2010: 162).

3.6.2. Borçlanma Maliyetlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Borçlanma maliyetleri, ülkemizde geçerli olan vergi mevzuatımıza göre, maddi duran varlıklar ve stoklar olmak üzere iki açıdan incelenmiştir.

Maddi duran varlıkların borçlanma maliyetlerinin muhasebelerine ilişkin düzenlemeler; VUK 163 ve 238 sayılı tebliğlerde yer almaktadır. Buna göre, kurulma döneminde meydana gelen maddi duran varlıkların yatırım işlemlerinin tamamlanma esnasında oluşan faiz ve diğer maliyetler, kuruluş dönemi borçlanma maliyetlerini oluşturmaktadır. Amortisman ayrılırken, maddi duran varlıkların borçlanma maliyetlerini de içinde barındıran "elde etme maliyetlerinin" esas alınması öngörülmüştür.

Stok maliyetlerinde ise; stokların satın almada veya üretim maliyeti için gerekli olan sigorta, taşıma, gümrük vergileri gibi ek maliyetler dahil edilmektedir. Burada bahsi geçen ek maliyetlerden birisi de borçlanma maliyetleridir.

VUK'na göre maddi duran varlıkların finansmanı için oluşan borçlanma maliyetleri, yatırım dönemi ve işletme dönemi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yatırım döneminde, kesinleşmiş olan borçlanma maliyetlerinin duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunlu tutulmaktadır. İşletme döneminde oluşan borçlanma maliyetleri ise, içinde olunan yılda doğrudan gider olarak yazılabilir ya da istenirse maliyete eklenebilir (Çonkar vd., 2007: 75).

Standartta incelenen kur farkı maliyetleri ile VUK arasında bazı farklılıklar vardır. VUK'a göre maddi duran varlıklarda oluşan kur farkı maliyetleri elde edildiği dönem sonuna kadar olanları, varlığın maliyetine eklenmesi mecburi tutulmaktadır. Ancak daha sonra ortaya çıkan kur farkı maliyetlerinin kayıt altına alınırken ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması veya maliyete eklenerek amortisman konusu yapılması mükellefe seçimlik hak tanımıştır. Görüldüğü üzere standart herhangi bir seçim öngörmemektedir. Aynı şekilde VUK, stoklarla ilgili oluşan kur farkı maliyetlerinde de seçimlik hak vermektedir (Toroslu, 2010: 164).

4. SONUÇ

Kambiyo kavramı özetle, ülkelerin diğer ülkelerden mal ve hizmet talep etmesi ya da mal ve hizmet satışı gerçekleştirmesidir. Kambiyo işlemleri ithalat ve ihracattan meydana gelmektedir. Son yıllarda globalleşmenin de etkisiyle beraber kambiyo işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde ve dış ticarete farklılıklar yaşanmıştır. Dış ticarete yapılan muhasebe işlemlerinin kayıt altına alınmasında yaşanan uyum sorunları nedeniyle uluslararası alanda genel kabul görmüş muhasebe standartları çalışmalarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla Türkiye'de TMS oluşturularak, 2005 yılından itibaren yürürlüğe girmek üzere çeşitli standartlar yayımlanmıştır. Daha sonra 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu bu standartların uygulanması zorunlu hale getirilmiştir. Ayrıca, TMS 25 Hasılat Standardı 1 Ocak 2018'den itibaren

kaldırılmış ve bu tarih itibarıyla TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yürürlüğe girmiştir. Aynı tarih itibarıyla, bağımsız denetimlerde kullanılmak için BOBİ-FRS isimli standart çıkarılmıştır.

Bu çalışmada, kambiyo işlemleri ile en çok bağlantısı olan standartlarla, bu standartların vergi kanunları ile olan ilişkisi incelenmiştir. Kambiyo işlemlerinde önem arz eden standartlar ve ülkemizde uygulanan vergi mevzuatı arasında bazı farklılıklar olmakla beraber genel olarak büyük farklılıklar bulunmamaktadır. Ancak kur farklarının mali raporlarda sunulması açısından bazı farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle muhasebeleştirmeyle ilgili standardın, döviz cinsinden kayıtlarda ve raporlamada etkin olmadığı tespit edilmiştir. Bu farklılıkların ise taslağı hazırlanmış olan yeni V.U.K.'nda uyumlaştırılarak giderilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Ağsakal, A. (2015) "Dış Ticaret İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UFRS) Göre Muhasebeleştirilmesi" Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ağsakal, A. ve Baral, G. (2016) "Dış Ticaret İşlemlerinin Tms 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi", Kastamonu University Journal of Economics & Administrative Sciences Faculty, 12.
- Ağsakal, A. ve Baral, G. (2016) "Dış Ticaret İşlemlerinin Tms 2 Stoklar ve Tms 18 Hasılat Standartları Kapsamında İncelenmesi.", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 48.
- Akın H. ve Kurşunel, F. (2010) "Tms-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar.", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi, 13.(1): 311-330.
- Akpınar, A. ve Gürel, A.B. (2015) "TMS Kapsamında Tms 18 Hasılat Standardı Ve Tms 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Etimaden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emek Bor İşletmesi Uygulaması", Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi .
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017) Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2 (3) : 153-168.
- Atayeter, C. ve Erol, A. (2011) "Türkiye'de Uygulanmakta Olan İhracat Teşvikleri", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (1)1: 1-26.
- Avcı, A. ve Avcı Ö.B. (2016) "Vade Farkı, Kur Farkı Ve Kredi Faizlerinin TMS Ve Vergi Usul Yasası Kapsamında Değerlendirilmesi", Çözüm Dergisi, Mart-Nisan Sayısı: 75-90.
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A.H. (2006) "TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması." Muhasebe ve Finansman Dergisi, 32.
- Ceran, Y. ve Ortakarpuz, M. (2013), "Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları ve TMS Kapsamında İncelenmesi", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 3(2): 65-80.
- Ceran, Y. ve Ortakarpuz, M. (2014) "İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları Ve TMS", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi, 11(1): 1-16.
- Conkar, K., Gökçe, N. ve Tellioglu, T.F. (2007) "TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 36.
- Çonkar, K., Gökçe, N., Tellioglu, F.T. (2007) "TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:36.
- Erdoğan, M. ve Dinç, E. (2009) "TMS ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 43.
- Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3 (2): 437-457.
- Gökgöz, A. (2013) "Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 57: 23-38.
- Gökgöz, A. (2015) "Dış Ticarete Teslim ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi", Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies 1(3): 105.
- Gücenme, Ü.G. (2017) "Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 1: 3.
- Kaya, U. ve Atasel, O.Y. (2017) "TMS ile Vergi Usul Yasası Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması: Literatürdeki Farklılıklar Üzerinde Bir Değerlendirme.", Research Journal of Politics, Economics & Management/Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi (5)4.
- Kökeş, E. ve Ünal T. (2014) "TMS Çerçevesinde Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Örnek Uygulamalar", T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Kuzu, S. (2011) "Türk Vergi Mevzuatına Göre Varlıkların Değerlemesi Ve Uluslararası Muhasebe Standartları İle Karşılaştırılması." Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Küçük, T.M.(2014) “Türk Muhasebe Standartları ve Vergi uygulamaları Arasındaki Uyum ve Bilanço Yansımaları”, Okan Üniversitesi Tez.
- Küçüktüfekçi, M. ve Kılılı, M. (2016) "Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi: Tms 23, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Vergi Usul Yasası Çerçevesinde Bir İnceleme", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı*.
- Maç, M. (2010) “İhracat Hasılatının Kurumlar Vergisi, KDV Ve TMS Açısından Hangi Tarih İtibariyle Muhasebeleştirilmesi Gerekli?”, *Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos Sayısı: 105-112*.
- Onay, A. (2017) “Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (8)3: 31-45*.
- Ortaç, S. (2010) “Dış Ticaret İşlemleri, Muhasebe Uygulamaları ve Uygulamaların Muhasebe Standartları Karşısındaki Durumu”, *Gazi Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi*.
- Sağlar, J. ve Yüce, D. (2015) Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü Ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 8(3): 45-57*.
- Şen, İ.K. ve Özbirecikli, M. (2018) BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme, 462-484
- Toroslu, M.V. (2010) “TMSnda Stok-Maliyet İlişkisi: Tms 2 Stoklar Tms 23 Borçlanma Maliyetleri”, *Okan Üniversitesi Tez .*
- Tuğay, O. (2013), “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi” *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (17)2*.
- Turna, İ. (2015) “TMS Çerçevesinde Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi*.
- Yılmaz, B. (2007) “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (7)13: 139-153*.
- Türkiye Muhasebe Standardı TMS 2 Stoklar Standardı, 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete (Erişim Tarihi: 21.10.2018).
- Türkiye Muhasebe Standardı TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (Erişim Tarihi: 28.10.2018).
- Türkiye Muhasebe Standardı TMS 18 Hasılat Standardı, 09.12.2005 – 26018 sayılı Resmi Gazete (Erişim Tarihi: 21.10.2018).
- Türkiye Muhasebe Standardı TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, 01.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete (Erişim Tarihi: 21.10.2018).
- Türkiye Muhasebe Standardı TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardı, 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (Erişim Tarihi: 21.10.2018).
- Türkiye Muhasebe Standardı TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, 09.11.2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazete (Erişim Tarihi: 21.10.2018).
- http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1046 (Erişim Tarihi: 23.11.2018).
- 213 Sayılı Vergi Usul Yasası, 10 Ocak 1961 Tarihli, 10703-10705 Sayılı Resmi Gazete
- [http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6781/Muhasebede-Yeni-Bir-Do%CC%88nem-Bas%CC%A71%C4%B1yor-\(14.06.2017\)](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6781/Muhasebede-Yeni-Bir-Do%CC%88nem-Bas%CC%A71%C4%B1yor-(14.06.2017)) (Erişim Tarihi: 17.01.2018)
- http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf
- http://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/2017_EK%C4%B0M_29.pdf
- http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf
- http://www.tim.org.tr/files/downloads/ihracat_destekleri/Kuresel_tedarik_zinciri_destegi.pdf
- <https://www.experto.com.tr/kuresel-tedarik-zinciri-destegi>