

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ,
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK
UYGULAMALAR**

Kemal YILDIZ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT**

İSTANBUL, Nisan 2016

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ,
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK
UYGULAMALAR**

**Kemal YILDIZ
(132008326)
Ref. No: 10108194**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT**

İSTANBUL, Nisan 2016

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ,
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK
UYGULAMALAR**

Kemal YILDIZ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih : 25 Nisan 2016

Tezin Savunulduğu Tarih : 25 Nisan 2016

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT _____

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Serhat YANIK _____

: Yrd. Doç. Dr. Aynur PALA _____

İSTANBUL, Nisan 2016

ÖNSÖZ

21. Yüzyılla birlikte gelişen yüksek teknolojik ürünler ve buna bağlı olarak hızla yayılan küreselleşme sonucu insanların ihtiyaçları da etkilenmiş, toplumların ve devletlerin talepleri değişen insan ihtiyaçlarına bağlı olarak yeniden şekillenmiştir. Dünya ekonomisi hızlı bir şekilde rekabet edilebilir ürünlerin üretilmesi ya da rekabet gücü yüksek hizmetlerin sunulması noktasında gelişen ve büyüyen bir yapı halini almıştır. Hızla artan taleplerin etkisi ile ülkelerin bir kısmı sanayileşme yönünde ilerlerken bazıları ise uzmanlaşma yolunda ilerlemiştir.

2000'li yıllarla birlikte, ülkelerin ticaret hayatında giderek etkin olmaya başlayan internet, elektronik posta, elektronik imza gibi kavramlar da girmeye başlamıştır.

Bugün; gelişen ve değişen dünyada ortaya çıkan ticari gerçekleri düzenlemekte yetersiz kalan yasa maddeleri ise hem uyumsuzlukların artmasına hem de şirketlerin güçsüzleşmesine ve hantallaşmasına neden olmaktadır. Küreselleşen dünyada artan sermaye hareketleri, yatırımların ülkeden ülkeye hızla kaymasına neden olurken, şirketlerin küresel ölçekte rekabet edebilmeleri için gereken sermaye miktarları da hızlı artışını sürdürmektedir.

Tüketici tarafında ise çok farklı tüketim alışkanlıkları oluşmuş, tüketici bilincinin artması sebebi ile kalite, fiyat ve kullanım rahatlığı gibi başlıklarda hızlı bir rekabet süreci başlamıştır.

İnsanların, yukarıda belirtilen gelişmelere istinaden farklı ülkelerde üretilen ürünlere de ihtiyaç duyması aslında dış ticaretin başlangıç noktasını teşkil eder. Her ne kadar dış ticaret son yüzyıldan önce başlasa da küreselleşme ve yüksek teknolojik ürünler ile birlikte talep artışı 21.yüzyılda dış ticaretin hem insanlar hem de ülkeler açısından önemini daha da bilimsel açıdan ele almak gerekliliğini ortaya çıkartmıştır. Gelişen pazarlardan pay alma çabası çoğu ülkelerin ekonomi politikalarına yansımış, hükümetlerin plan ve bütçelerinde dış ticareti artırmaya yönelik destekler yer almıştır. Son 30 yılda devletlerin ekonomi politikaları ve yaklaşımlarında ihracat ve yatırım teşvikler ön plandadır.

Ülkemizde ise 1960'larda başlayan AET/AT'nin ortak üyeliği süreci ve 1980 yılı içinde yapılan döviz ve kambiyo mevzuatı düzenlemeleri, ihracat ve yatırım teşvikleri, yabancı sermayeyi çekmeye yönelik destek ve teşviklerle dış ticarete rekabet olanakları artırılmaya çalışılmıştır. 1960'da başlayan AET sürecinin 1995 yılında Gümrük Birliği'ne taşınması, 1999 yılında yapılan "Helsinki Zirvesi'nde" Türkiye'nin tam üye adayı konumuna gelmesi ve 2001 yılında da, Ortaklık müzakerelerinin başlamasıyla beraber konjonktür kanun ve mevzuatlarımızın AB hukukuna paralel şekilde oluşmasını gerekli kılmıştır. Bu gereklilikle birlikte ülkemizde denetim, şeffaflık, kurumsallık, doğru bilgi, standart, kalite, küreselleşme kavramı daha fazla kullanılmaya başlanmıştır. Tam olarak ihtiyaçlar karşılanmasa da ilgili kanun ve mevzuatlarda düzenlemeler yapılmaya çalışılmıştır.

Her ne kadar tüm ülkelerin almış oldukları kararlar ve izledikleri politikalar dış ticaret işlemlerini kolaylaştırırsa da alıcı ve satıcılar arasındaki doğru ve eksiksiz bilgilendirmenin olması aynı şekilde bu bilgilerin kullanılmasını da gerektirir. Doğru bilgilerle hedef pazarların seçilmesine yardımcı olan ve aslında işlemleri özet bir şekilde kullanıcılara raporlanmasını sağlayan muhasebe ve finans uygulamaları da dış ticaret işlemlerinde önemli bir yere gelmiştir.

Yapılan bu çalışmanın amacı dış ticaretin temel kavramları ve dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesini yeni TTK ve TMS'ye uygun şekilde ve örneklerle anlatmaktır.

Çalışmamda önemli ve değerli katkıları bulunan saygıdeğer danışmanım ve hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT'e, sevgili aileme, çalışma akışında bana destek olan ve yardımlarını esirgemeyen tüm dostlarıma teşekkür ve şükranlarımı sunarım.

Ülkemizde dış ticaret işlemleri ve muhasebeleştirilmesi açısından bu çalışmamın bir katkıda bulunmasını temenni ediyorum.

Kemal YILDIZ

İstanbul, 11.04.2016

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	II
İÇİNDEKİLER.....	IV
ÖZET.....	VII
ABSTRACT.....	VIII
KISALTMALAR.....	IX
ŞEKİLLER LİSTESİ (LIST OF FIGURES).....	X
TABLolar LİSTESİ (LIST OF TABLES).....	XI
1. GİRİŞ.....	1
2. DIŞ TİCARET İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER.....	3
2.1. DIŞ TİCARETİN TANIMI.....	3
2.2. DIŞ TİCARET ÇEŞİTLERİ.....	11
2.2.1. Normal Ticaret.....	11
2.2.2. Bağlı Ticaret.....	11
2.2.3. Sınır ve Kıyı Ticareti.....	11
2.2.4. Serbest Bölge Ticareti.....	12
2.2.5. Karşı Satın Alım.....	12
2.2.6. Geri Satın Alım.....	12
2.2.7. Dengeleme Anlaşmaları.....	12
2.3. İHRACAT KAVRAMI VE TÜRK MEVZUATINDAKİ YERİ.....	13
2.3.1. İhracat Kavramı.....	13
2.3.2. İhracat Mevzuatına Bakış.....	15
2.3.3. İhracatın Türk Vergi Mevzuatındaki Yeri.....	15
2.4. İTHALAT KAVRAMI VE TÜRK MEVZUATINDAKİ YERİ.....	16
2.4.1. İthalat Kavramı.....	16
2.4.2. İthalat Mevzuatına Bakış.....	17
2.4.3. İthalatın Türk Vergi Mevzuatındaki Yeri.....	18

3. İHRACAT ÇEŞİTLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	19
3.1. İHRACAT ÇEŞİTLERİ	19
3.1.1. Özellik Arz Etmeyen İhracat.....	20
3.1.2. Ön İzne Bağlı İhracat	20
3.1.3. Kayda Bağlı İhracat	20
3.1.4. Konsinye İhracat	21
3.1.5. İthal Edilmiş Malın İhracı	21
3.1.6. Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat	22
3.1.7. Yurt Dışı Fuar Ve Sergilere Katılım Ve İhracat	22
3.1.8. Transit Ticaret İhracat	23
3.1.9. Bedelsiz İhracat	24
3.1.10. Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat	27
3.1.11. Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri İhracatı	28
3.1.12. Takas veya Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracat	28
3.2. İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	30
3.2.1. İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilme Esasları.....	30
3.2.2. İhracat İşlemleri ile İlgili Giderler.....	32
3.2.3. İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	33
3.2.3.1.Özellik Arz etmeyen İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	33
3.2.3.2.Konsinye İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	39
3.2.3.3.Serbest Bölgeye Yapılan İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi	42
3.2.3.4. Transit Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	42
3.2.3.5. Bedelsiz İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi	45
3.2.3.6.Ticari Kiralama Şeklinde İhracatın Muhasebeleştirilmesi.....	47
3.2.3.7. Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri İhracatının Muhasebeleştirilmesi	50
3.3. İHRACAT İŞLEMLERİNİN BEYAN EDİLMESİ	51
3.4. İHRACAT İŞLEMLERİNDE K.D.V VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	51
3.4.1. İhracat İşlemlerinde K.D.V İadesi ve İlgili İşlemler	51
3.4.2. İhracat İşlemlerinden Doğan KDV İadesinin Muhasebeleştirilmesi.....	52
4. İTHALAT ÇEŞİTLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	55
4.1. İTHALAT ÇEŞİTLERİ.....	55

4.1.1. Özellik Arz Etmeyen İthalat	55
4.1.2. İzne Bağlı İthalat.....	56
4.1.3. Özelliği Olan İthalat.....	56
4.1.4. Özel Anlaşmalara Dayanan İthalat	56
4.1.5. Geçici İthalat.....	57
4.1.6. Kesin İthalat.....	58
4.1.7. Uluslararası Fuarlar Yoluyla Yapılan İthalat.....	59
4.1.8. Bedelsiz İthalat	59
4.2. İTHALAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	59
4.2.1. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Esasları	60
4.2.2. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	64
5. DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ÖDEME ŞEKİLLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	72
5.1. PEŞİN ÖDEME	72
5.1.1. Peşin Ödemeli İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi	73
5.1.2. Peşin Ödemeli İthalat İşleminin Muhasebeleştirilmesi.....	77
5.2. MAL MUKABİLİ ÖDEME	82
5.2.1. Mal Mukabili Ödemeli İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi	82
5.2.2. Mal Mukabili İthalat İşleminin Muhasebeleştirilmesi	86
5.3. VESAİK MUKABİLİ ÖDEME	91
5.3.1. Vesaik Mukabili Ödemeli İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi	92
5.3.2. Vesaik Mukabili Ödemeli İthalat İşleminin Muhasebeleştirilmesi.....	96
5.4. AKREDİTİFLİ ÖDEME	100
5.4.1. Akreditif Ödemeli İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi.....	102
5.4.2. Akreditif Ödemeli İthalat İşleminin Muhasebeleştirilmesi	105
6. SONUÇ.....	111
KAYNAKLAR	113
EKLER	120
EK1: DIŞ TİCARETTE KULLANILAN ULUSLARARASI BELGELER	120

ÖZET

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR

YILDIZ Kemal. Dış Ticaret İŞlemleri, Muhasebeleştirilmesi ve Örnekle Uygulamalar, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016.

KüreselleŐmeye bağlı olarak genişleyen pazarlar dış ticaret işlemlerini artırmıştır. Bununla birlikte, işlemlerin muhasebeleştirilmesi için iyi bir mevzuatın yanında, işletmelerin çok iyi bir maliyet kontrol sistemine, detaylı raporlama ve dokümantasyona olan ihtiyaçları da artmıŐtır.

Bu çalışmada dış ticaret işlemlerinin çeşitleri belirtilmiŐ, maliye idaresinin görüşleri göz önünde bulundurularak, söz konusu işlemlerin yasal mevzuat ve muhasebe standartları açısından örnekler üzerinden muhasebeleştirilmesine çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dış Ticaret, İhracat, İthalat, Muhasebe Standartları, Küreselleşme, Finansal Raporlama.

Tarih: 11.04.2016

ABSTRACT

FOREIGN TRADE OPERATIONS AND ITS ACCOUNTING WITH ILLUSTRATIONS

YILDIZ Kemal. Analysis and Accounting of Foreign Trade Operations with Illustrations, Master's Thesis, İstanbul, 2016

Foreign trade with increasing importance for countries and companies cause of markets and globalization, not only has a legislation but also develops cost-control, reporting and documentation.

In this study, types of the foreign trade transactions have been explained and different approaches about accounting of these transactions according to Turkish legislation and Turkish accounting standards considering the opinion of fiscal management have been tried to develop.

Keywords: Foreign Trade, Export, Import, Accounting Standards, Globalization, Financial Reporting.

Date: April, 11th. 2016

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET/AT	: Avrupa Ekonomik Topluluğu veya Avrupa Topluluğu
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
A.Ş.	: Anonim Şirket
DİB	: Dâhilde İşleme Belgesi
DTM	: Dış Ticaret müsteşarlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IBRD	: Dünya Kalkınma ve Yatırım Bankası
ICC	: Uluslararası Ticaret Odası
İGEME	: İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD. ŞTİ.	: Limitet Şirket
MB	: Maliye Bakanlığı
SMİYB	: Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TL	: Türk Lirası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
USD	: Amerikan Doları
VEDOP	: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİLLER LİSTESİ (LIST OF FIGURES)

Şekil 1 Otomotiv Sektörü İhracatı.....	19
Şekil 2 Türkiye Serbest Bölgeleri	22



TABLolar LİSTESİ (LIST OF TABLES)

Tablo 1 1923-1938 yılları arası Cumhuriyet Dönemi Dış Ticaret Hacmi.....	9
Tablo 2 Yıllara Göre Dış Ticaret, 1985-2015.....	10
Tablo 3 2010-2015 Yılları Arasında En Çok İhracat Yapılan 20 Ülke.....	14
Tablo 4 Türkiye'nin Ükelere Göre Yıllık İthalat Hacmi	17



1. GİRİŞ

Tüketiciler veya mal ve hizmetleri talep edenler, talep ettikleri mal ve hizmetleri yerel pazarlardan elde edemediklerinde bu mal ve hizmetlere ödedikleri değere eşdeğer bir birim ve şartlar ölçüsünde tüketecekleri mal ve hizmetleri yurt dışından sipariş edebilmektedirler. Mal ve hizmetleri üretenler veya arz edenler ise yerel pazarlara kıyasla dış pazarlarda daha karlı satış yapma imkânı bulduklarında mal veya hizmetleri yurt dışına gönderebilmektedir. Tüm bu işlem ve ticaret aslında dünya ticaret hacmini ortaya çıkartmakta ve bu hacim değişen ihtiyaçlar ve teknolojiye bağlı yeni arzlarla daha da artmaktadır. Bu artışın önemine bağlı olarak dış ticaretin oluşumuna dair tüm unsurlar dış ticaret strateji ve politikalarının oluşmasına neden olmuştur.

Bu strateji ve politikaların etkileri, dış ticaret türleri ve işlemlerine ait ödeme, teslim şekilleri gerçekleştirilen faaliyetlerin doğru ve sağlıklı bir şekilde izlenmesini sağlayan bir muhasebe ve raporlama sisteminin de önemini artırmıştır.

Muhasebe, bir işletmenin varlık ve kaynaklarının hareketlerini yani mali işlemlerini kaydeden, sınıflayan, özetleyen ve raporlayan bir bilimdir. Muhasebe sistemi ise tanıma uygun olarak işletmenin parayla ölçülebilen mali nitelikteki işlemlerinin doğru ve tarafsız belgelere uygun olarak kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlendirilmesi, analiz ve yorumlarının yapılması suretiyle raporlar halinde mali bilgi kullanıcılarına sunulması aşamalarını kapsayan bilimsel bir sistem olarak tanımlanabilir. Burada işletmenin mutlaka kar amacı gütmemesine bakılmaz. Dolayısı ile muhasebe sisteminin en önemli işlevi; işletmenin mali olaylarının, şirket yöneticileri, çalışanları, ortakları, borç verenler ve devlet gibi mali bilgi kullanıcıları tarafından sağlıklı bir şekilde yorumlanabilmesi için etkin bir raporlama sisteminin üretilmesidir.

Bu çalışmanın amacı, dış ticaret işlemlerine ilişkin etkili ve sağlıklı bir raporlama sunabilecek muhasebe sistemini 6102 sayılı TTK, 213 sayılı VUK ve TMS hükümleri çerçevesinde geliştirmeye yardımcı olmaktır.

Çalışmada ilgili kanunlarda yer almış olan hükümler ve TMS asıl kaynak ve kapsam olarak kabul edilmiş, özellikli ve tartışmalı konular Genel Tebliğler, Özelgeler

ve Danıştay kararları ile ele alınmış ve muhasebe bilimi bakışıyla yorumlanarak sağlıklı raporlamanın nasıl yapılabileceğine uygun yaklaşım üretilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın giriş bölümünde konu ile ilgili çalışma çerçevesi belirtilmiştir. İkinci bölümünde dış ticaret kavramının tanımı ile birlikte dış ticaret çeşitleri ve ilgili yasal mevzuat bilgisi verilmiştir. Üçüncü bölümde ise ihracat çeşitlerine yer verilerek bunların muhasebeleştirilmesi konusu örneklerle açıklanmıştır. Dördüncü bölümde açıklamalar, ihracat işlemlerinin beyan usulleri, 3065 sayılı kanuna istinaden vergi iadesi kavramı ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi çerçevesinde ele alınmıştır. Beşinci bölümde ithalat işlemlerine ve ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesine yer verilirken son bölümde dış ticarete ödeme şekilleri ve bunların muhasebeleştirilmesi konuları üzerinde durulmuştur.

2. DIŞ TİCARET İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

2.1. DIŞ TİCARETİN TANIMI

Dış ticaret, ithalat ve ihracat hareketlerinin toplamından oluşan ve bağımsız ülkeler arasında gerçekleştirilen mal ve hizmet ticaretinin tümünü kapsamaktadır.¹ Dış ticaret kavramı içinde ithalat ve ihracat kavramları da olduğu için dış ticaret yerel talebe karşılık olan üretimin fazla gelmesi ile ihracata yönelim ve eksik gelmesi ile birlikte ithalata yönelimden doğabileceği gibi, hammadde fiyatlarının düşüklüğünden ve diğer maliyet unsurlarının düşüklüğünden de kaynaklanabilir. Her ne kadar dış ticarete ilişkin ulusal ve uluslararası kurallar ülke veya ülkeler arasında oluŐsa da gerçek oyuncular firmalardır. Ülke açısından bir örnek verecek olursak 1991 verilerine göre ABD dış ticaret hacmi 1,2 trilyon dolardır ve bu tutar, ABD gayri safi milli hasılasının %20'sidir. Firma açısından baktığımızda ise Alman *Ford* firması 1991 yılında *Escort* modelini aynı anda 15 ülkede birden satışa sunmuŐtur.² Dış ticaret stratejik bir kavramdır ve firmaların kurumsal kültürüne de etki eder. Kurumsal kültür firmaların rekabet avantajı kazanmalarında önemli rol oynar. Çünkü kurumsal kültür, işletmenin amaçları, stratejileri ve politikaları oluŐturmasında önemli etkiye sahiptir.³

Dış ticaret, ülkelerin küreselleşen ve gidecek yer arayan sermaye hareketlerine de etki etmiş ve bunun sonucunda dev yatırımları çekmek isteyen ülkeler bir takım politika ve stratejiler geliŐtirmişlerdir. Bu politikalar on başlık altında toplanmaktadır.⁴

- a) Hazineye gelir kazandırmak: İthalat ve/veya ihracat işlemlerine konulan vergilerin hazinenin gelir kaynakları arasında olması.
- b) İktisadi kalkınma: İktisadi kalkınma için iki ayrı model oluŐturulabilir.

¹ Yaser Gürsoy. *Dış Ticaret Muhasebesi*, 6. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010, s.2

² Vern Terpstra ve Ravi Saraty. *International Marketing* 6. Baskı, Dryden Press Yayıncılık, 1993, s.28

³ Erol Eren. *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*, 7. Baskı, Beta Yayınları, 2005, s.430

⁴ Halil Seyidoğlu. *Uluslararası Finans*, 4. Baskı, Güzem Can Yayınları, 2003, s.118

Bunlardan birincisi ithal ikameli sanayileşme modelidir. Devletler yerli sanayiciyi koruyucu önlemler alırlar. Diğeri ise dışa açık sanayileşme modelidir. Burada ise devletler ihracatı teşvik edici politika izlerler.

- c) Cari Açığın önlenmesi: Dış ödemeler dengesi açık veren ülkelerde, döviz rezervleri hızla eriyeceği için ithalat azaltıcı- ihracat artırıcı politikalar uygulanır.
- d) Yurt içi fiyat istikrarının korunması: Kamu idaresi, istihdamın artması için gümrük tarifeleri ve kotalar gibi araçlarla iç talebi ithalden yerli ürüne doğru yönlendirebilir.⁵
- e) Ülke sanayisini dış rekabetten koruma: Ülke idareleri uzun dönemde ihracat şansı bulabilecek fakat yeni gelişen ve bu nedenle yüksek maliyetlerde üretim gerçekleştiren sanayi sektörlerinde uluslar arası yıkıcı rekabetten korumak için kota, tarife ve yasaklar koyabilir.
- f) Piyasadaki aksaklıkların önlenmesi: Şayet iç piyasada herhangi bir mal tekeli özellik taşıyorsa tüketiciler daha düşük kaliteli bu mala yüksek fiyat ödeyerek sahip olmak zorunda kalabilirler. Bu nedenle kamu idaresi gümrük vergilerini düşürüp daha ucuz ithal mal satılmasını böylece ülke içindeki tekeli yapıyı kırmayı amaçlar.
- g) Sosyal etkenler: Ülkeler; kamu ahlakını ve güvenliğini, canlıların sağlığını olumsuz yönde etkileyen ürünlerin ithalatını yasaklayabilirler.
- h) Uluslar arası ilişkilerin iyileştirilmesi: Uluslar arası ilişkiler iktisadi çıkarlar ve ülke güvenliğinin korunmasına dayanır. Barışçıl ilişkiler taşıyan devletler aralarında dostane ilişkiler kurmak için karşılıklı olarak menfaatlerini artırma yoluna giderler. Böylece dostane ilişki kurulmak istenen ülkelerle gümrük vergilerinde indirim yapılırken tersi ülkelerle de gümrük vergilerinde artış yapılır.
- i) Uluslararası ticarete tekellikten faydalanmak: Ticarete herhangi bir ürünün üretiminde tekeli konumda ise ve malın fiyatı artırılmak isteniyorsa, bu malın ihracatına kota konulur.

⁵ Seyidoğlu. s. 118

- j) Kendi kendine yeterli olma isteği: Ülkeler, dış ticaret işlemlerini, kendi benimsemiş oldukları araçlarla (para, maliye ve teşvik politikaları) asgari düzeye indirebilirler. Neticesinde ülke kaynaklarını kullanarak sanayi, tarım, hizmet ve teknoloji üretimi gibi önceden belirlenmiş sektörlerde gelişmelerini hızlandırabilirler. Bu amaçla ithalatta sınırlayıcı ya da yasaklayıcı politikalar uygulayabilirler. Malın ihracatına kota konulur.⁶

Uluslararası ticaretin diğer bir önemli nedeni de ülkelerin mal ve hizmetleri satarak küresel pazardan pay alma çabalarıdır. Kalkınmanın ve ilerlemenin uluslararası piyasalara olan uyum ve entegrasyonla gerçekleşmesi, ülkeler ve firmalar için büyümeyi ihracata ve ithalata bağlı kılmaktadır. Uluslararası ticarete farklı ülkeler, milletler veya şirketler ile muhatap olunması bünyesinde birçok zorluğu barındırmaktadır. Dış ticaret, iç ticaretten çok farklıdır ve kendine has zorlukları vardır. Farklı siyasi hükümetler, gümrükler ve gümrük kısıtlamaları, dil, kültür ve standart farklılıkları, 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.⁷

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.

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 ihracatçı açısından mal bedelini tahsil riskini, ithalatçı açısında ise, istediği malı teslim alamama riskini oluşturur. Bunun dışında dış ticarete konu olan mal ve hizmetlerin yerine ulaşmasında satıcı ve alıcının sorumluluklarının nerede başladığı ve nerede bittiği ayrı bir problem olarak durmaktadır.

⁶ Seyidoğlu. s. 119

⁷ Kenan Çelik. *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, 6. Baskı Murathan Yayınevi, 2010, s.1

Uluslararası düzenlemelerle, uluslararası ticaretin çeşitli teslim ve ödeme şekilleri belirlenerek, tarafların görev ve sorumluluk dağılımları açıklanmış böylece taraflara, birbirlerine olan güven derecelerine uygun teslim ve ödeme şekillerini belirleme hakları verilmiştir. Tarafların bu belirledikleri teslim ve ödeme şekilleri kendi sorumluluklarının yanında onlara finansal sorumluluklar da getirmiştir. Bu teslim ve ödeme şekilleri hem dış ticaret şekillerine önem vermiş hem de muhasebe uygulamalarına etki etmiştir. Doğru bir işletme yönetimi için standartlara sahip bir muhasebe sistemi gereklidir. Muhasebe işletmenin sürekli bir gelişim göstermesi açısından önemlidir.⁸

Merkezi Paris'te bulunan Uluslar arası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce-ICC) tarafından, uluslar arası ticarete uyuşmazlık ve anlaşmazlıkları, ihtilafları ortadan kaldırmak, tarafların para ve zaman kaybını engellemek amacıyla ihracat – ithalat 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.⁹ Yeni kurallarda en başta teslim şekilleri sayısının 13'den 11'e düşürülmüştür.

Ekonomik ve ticari işbirlikleri kurulduktan sonra yatırımcıların riskini azaltmak ve farklı ülkelere giden sermaye yatırımlarının sonucunun kolay anlaşılabilirliğini sağlamak üzere bazı çalışmalara gerek duyulmuştur. Bu çalışmalar dış ticarete büyük pazarlara sahip ABD ve AB gibi ülkelerde başlamıştır. Bu ülkeler kendi muhasebe sistemlerin de tekdüzeliğe doğru bir standart oluşturmuşlar daha sonra da kendi aralarında bu standartlarda ortak uyum ve entegrasyon arayışlarına girmişlerdir. Muhasebe ve finansal olarak bir çok ortak kararlar alınmıştır. Daha sonra finansal bilgilerin tekdüzeliği için yapılan uluslar arası çalışmalar hem ekonomik hem de farklı birleşmeleri barındıran ortak çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. ABD tekdüzen muhasebe sistemi US GAAP ile AB ülkeleri için geliştirilen ve dünya ülkelerinin çoğunda uygulanmakta olan IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları) ve IFRS (Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları) arasında örnek teşkil edecek uyumlaştırma

⁸ Belverd Needles, Marian Powers, Shery Mills ve Henry Anderson. *Principles of Accounting*. 7.Baskı, H. Mifflin Yayıncılık, Boston, ABD, 1996 s.1147

⁹ Feridun Kaya. *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, 5. Baskı, Beta Yayın, 2013, s.370

çabaları yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda ekonomik gelişme içerisinde yer alacak tüm ülkelerin finansal raporlama standartlarının uyum içinde olması ve yatırımcılar için en üst düzeyde güvenilir bilgi üretiliyor olması beklenmektedir.¹⁰

Ülkemizde de yukarıda belirtilen çalışmalar dikkatle izlenmiş ve öncelikli olarak tekdüze muhasebe sistemine daha sonra muhasebe ve raporlama standartlarına yer verilmiştir. Diğer bazı kanunlarda da gerekli değişiklikler yapılmıştır. Bu kanunlardan en önemlisi 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur.¹¹

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK'na göre;

“Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle mal varlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88. madde başta olmak üzere bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır”

88. madde hükümlerine göre ise¹²;

“64. ve 88. madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek defterlerini tutarken ve gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır”

TMS, yasanın yukarıda sözü edilen hükümleri ile ve yasa da daha sonra yer alan hükümler gereğince TTK'nun ayrılmaz bir parçası olmuş ve yasa hükümlerini tamamlayan metinler haline gelmiştir.

Ülkemiz muhasebe uygulamaları uzun yıllardır vergi mevzuatına bağlı olarak yönlendirilmiş olduğundan, halen uluslararası standartlara ve dolayısı ile TMS' ye göre bazı uygulama farklılıkları söz konusudur. Dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde VUK ve TMS arasında farklar vardır. Bu farkların en önemlisi TMS 18. Madde de belirtilen hasılat kavramıdır. 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

¹⁰ Ahmet Gökgöz. *Finance and Auditing Studies*, 2. Sayı, Jafas, 2015, s.107

¹¹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 86. Md.

¹² 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 88. Md.

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 yapılsa da hatta tahsilat alınsa da hasılat oluşması için şart yerine gelmeyebilir.

Döviz dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından TMS-21 ile mevcut vergi mevzuatı uygulamaları arasında ortaya çıkan kur farklarının raporlanması konusunda bazı farklılıkların olduğu söylenebilir. Ülkemiz vergi mevzuatında stoklarla ilgili oluşan kur farklarının, stokların işletme aktifine dahil edildiği tarihe kadar oluşan kısmının stok maliyetine dahil edilmesi gerekli iken; bu tarihten sonra oluşan kur farklarının stok maliyetine dahil edilmesi ya da gider olarak kaydedilmesi seçimlik hak olarak bırakılmıştır. TMS uygulamasında ise, stok kaleminin özellikli varlık olması durumunda kur farkının maliyetin bir unsuru olarak, aksi durumda gider unsuru olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Varlıklar hakkında özellikli ve özellikli olmayan tanımlamaları, kur farklarının varlık maliyetine dahil edilmesi konusunda etkin rol oynayan TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardında açıkça belirtilmiştir. Standartta finansman giderlerinin bir varlığın maliyeti olarak aktiveleştirilebilmesi alternatif yöntem olarak sunulmuş ve “Özellikli Varlık” (Qualified Asset) kavramından bahsedilerek; amaçlandığı şekilde kullanıma hazır hale getirilmesi için uzun zaman gerektiren aktifler olarak tanımlanmıştır.

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki uygulamaları düzenleyen TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardına göre özellikli varlıklar stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim santralleri, yatırım malları ve bu kapsamdaki varlıklardır. Diğer yatırımlar ile sürekli olarak veya kısa bir süre içerisinde büyük miktarlarda tekrarlanarak üretilen stoklar özellikli varlık olarak kabul edilmez. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olan varlıklar da özellikli varlık sayılmaz.¹³

TMS-2 Stoklar Standardı TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardının belirlediği sınırlı koşullara göre stok maliyetine borçlanma maliyetlerinin dahil edilebileceğini

¹³ TMS 23, Türkiye Borçlanma Maliyetleri Standardı, 7. Md.

belirtmiştir.¹⁴ TMS-23 6. maddede belirtildiği üzere yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları borçlanma maliyetleri arasında sayılabilir.¹⁵ Özellikle ithalat işlemlerinde ödeme ve fiili ithalat arasındaki tarih farkından kaynaklanan kur farkları borçlanma maliyeti olarak kabul edileceğinden stok maliyetine de etkisi söz konusudur.

Kur farklarının muhasebeleştirilmesine ait diğer bir fark ise, duran varlık yatırımlarında ortaya çıkmaktadır. Duran varlık yatırımları sonucu ortaya çıkan kur farklarının raporlanması, TMS’de stoklardaki uygulamaya paralel bir şekilde özellikli varlık olup olmamasına göre şekillenirken; ülkemiz vergi uygulamasına göre, varlığın iktisap edildiği yılın sonuna kadar oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesi zorunludur. Sonraki dönemde oluşan kur farklarının varlığın maliyetine dahil edilmesi ya da gider olarak kaydedilmesi seçimlik hak olarak bırakılmıştır.¹⁶

Tablo 1 1923-1938 yılları arası Cumhuriyet Dönemi Dış Ticaret Hacmi

Yıllara Göre Dış Ticaret, 1923-1938
Foreign trade by years, 1923-1938

Yıllar Years	İhracat Exports		İthalat Imports		Dış ticaret dengesi Balance of foreign trade	Dış ticaret hacmi Volume of foreign trade	İhracatın ithalatı karşılama oranı Proportion of imports covered by exports
	Değer Value	Değişim Change (%)	Değer Value	Değişim Change (%)	Değer Value	Değer Value	Değer Value
							(%)
1923	50 790		86 872		- 36 082	137 662	58.5
1924	82 435	62.3	100 462	15.6	- 18 027	182 897	82.1
1925	102 700	24.6	128 953	28.4	- 26 253	231 653	79.6
1926	96 437	-6.1	121 411	-5.8	- 24 974	217 848	79.4
1927	80 749	-16.3	107 752	-11.3	- 27 003	188 501	74.9
1928	88 278	9.3	113 710	5.5	- 25 432	201 988	77.6
1929	74 827	-15.2	123 558	8.7	- 48 731	198 385	60.6
1930	71 380	-4.6	69 540	-43.7	1 840	140 920	102.6
1931	60 226	-15.6	59 935	-13.8	291	120 161	100.5
1932	47 972	-20.3	40 718	-32.1	7 254	88 690	117.8
1933	58 065	21.0	45 091	10.7	12 974	103 156	128.8
1934	73 007	25.7	68 761	52.5	4 246	141 768	106.2
1935	76 232	4.4	70 635	2.7	5 597	146 867	107.9
1936	93 670	22.9	73 619	4.2	20 051	167 289	127.2
1937	109 225	16.6	90 540	23.0	18 685	199 765	120.6
1938	115 019	5.3	118 899	31.3	- 3 880	233 918	96.7

Kaynak: TÜİK, Dış Ticaret İstatistikleri, Ocak 2016

¹⁴ TMS 2, Türkiye Stoklar Standardı, 17. Md.

¹⁵ TMS 23, Türkiye Borçlanma Maliyetleri Standardı, 6. Md.

¹⁶ 163 seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 24.05.1990 tarih ve 20527 sayılı Resmî Gazete

Tablo 2 Yıllara Göre Dış Ticaret, 1985-2015**Yıllara Göre Dış Ticaret, 1923-1938**

Foreign trade by years, 1923-1938

Yıllar Years	İhracat Exports		İthalat Imports		Dış ticaret dengesi Balance of foreign trade	Dış ticaret hacmi Volume of foreign trade	İhracatın İthalatı karşılama oranı Proportion of imports covered by exports
	Değer Value	Değişim Change	Değer Value	Değişim Change	Değer Value	Değer Value	(%)
		(%)		(%)			
1985	7 958 010	11,6	11 343 376	5,5	-3 385 367	19 301 386	70,2
1986	7 456 726	-6,3	11 104 771	-2,1	-3 648 046	18 561 497	67,1
1987	10 190 049	36,7	14 157 807	27,5	-3 967 757	24 347 856	72,0
1988	11 662 024	14,4	14 335 398	1,3	-2 673 374	25 997 422	81,4
1989	11 624 692	-0,3	15 792 143	10,2	-4 167 451	27 416 835	73,6
1990	12 959 288	11,5	22 302 126	41,2	-9 342 838	35 261 413	58,1
1991	13 593 462	4,9	21 047 014	-5,6	-7 453 552	34 640 476	64,6
1992	14 714 629	8,2	22 871 055	8,7	-8 156 426	37 585 684	64,3
1993	15 345 067	4,3	29 428 370	28,7	-14 083 303	44 773 436	52,1
1994	18 105 872	18,0	23 270 019	-20,9	-5 164 147	41 375 891	77,8
1995	21 637 041	19,5	35 709 011	53,5	-14 071 970	57 346 052	60,6
1996	23 224 465	7,3	43 626 642	22,2	-20 402 178	66 851 107	53,2
1997	26 261 072	13,1	48 558 721	11,3	-22 297 649	74 819 792	54,1
1998	26 973 952	2,7	45 921 392	-5,4	-18 947 440	72 895 344	58,7
1999	26 587 225	-1,4	40 671 272	-11,4	-14 084 047	67 258 497	65,4
2000	27 774 906	4,5	54 502 821	34,0	-26 727 914	82 277 727	51,0
2001	31 334 216	12,8	41 399 083	-24,0	-10 064 867	72 733 299	75,7
2002	36 059 089	15,1	51 553 797	24,5	-15 494 708	87 612 886	69,9
2003	47 252 836	31,0	69 339 692	34,5	-22 086 856	116 592 528	68,1
2004	63 167 153	33,7	97 539 766	40,7	-34 372 613	160 706 919	64,8
2005	73 476 408	16,3	116 774 151	19,7	-43 297 743	190 250 559	62,9
2006	85 534 676	16,4	139 576 174	19,5	-54 041 498	225 110 850	61,3
2007	107 271 750	25,4	170 062 715	21,8	-62 790 965	277 334 464	63,1
2008	132 027 196	23,1	201 963 574	18,8	-69 936 378	333 990 770	65,4
2009	102 142 613	-22,6	140 928 421	-30,2	-38 785 809	243 071 034	72,5
2010	113 883 219	11,5	185 544 332	31,7	- 71 661 113	299 427 551	61,4
2011	134 906 869	18,5	240 841 676	29,8	- 105 934 807	375 748 545	56,0
2012	152 461 737	13,0	236 545 141	-1,8	- 84 083 404	389 006 877	64,5
2013	151 802 637	-0,4	251 661 250	6,4	- 99 858 613	403 463 887	60,3
2014	157 610 158	3,8	242 177 117	-3,8	- 84 566 959	399 787 275	65,1
2015*	143 861 522	-8,7	207 206 813	-14,4	- 63 345 290	351 068 335	69,4

TÜİK, Dış Ticaret İstatistikleri, Şubat 2016

TurkStat, Foreign Trade Statistics, February 2016

* 2015 yılı verileri geçicidir.

* Data for 2015 is provisional.

Kaynak: TÜİK, Dış Ticaret İstatistikleri, Ocak 2016 (* 2015 yılı verileri geçicidir)

2.2. DIŞ TİCARET ÇEŞİTLERİ

Ülkeler arasında başlangıcından günümüze kadar çok çeşitli ilişkiler süre gelmiş olup bunların en canlı ve kalıcı olanı ticari ilişkiler olmuştur.¹⁷ Bu başlıkta en çok uygulanan dış ticaret çeŐitlerinden bahsedeceğiz.

2.2.1. Normal Ticaret

Normal ticaret, genel ticaret kuralları ve çerçevesinde serbest döviz ile yapılan ticarettir. Normal ticarete mevzuat açısından herhangi bir şekilde kısıtlama veya ayrıcalık yoktur.

2.2.2. Bağlı Ticaret

Bağlı ticaret, ithalatçı ülkedeki döviz eksikliğinden dolayı ihracatçı ülkeye döviz harici başka kaynaklarla ödeme yapması durumunda söz konusudur. Bu dış ticaret çeŐidinde taraflardan biri genelde kamu kuruluşudur. Amaç ise iki ülke arasında imzalanan anlaşmalar gereği karşılıklı ticaretin dengelenmesi amacı ile yapılır.¹⁸

2.2.3. Sınır ve Kıyı Ticareti

İki komŐu ülke arasında ülkelerin sınıra yakın bölgelerindeki ticari faaliyetleri artırmak ve istihdama katkıda bulunmak amacı ile özel anlaşmalarla yapılmaya başlanan dış ticaret çeŐididir. İki komŐu ülkenin sınırlarındaki yerleşim bölgelerinin vatandaşları bu ticareti karadan yaparsa sınır ticareti, denizden yaparsa kıyı ticareti adını almaktadır. Bu kapsamda ülkemizde Sınır Ticaret Merkezleri kurulmuŐtur. Buralarda yapılan ihracatta aşağıdaki esaslar uygulanmaktadır.

- a) Gümrük işlemlerinin yürütölmesi bağlamında Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesi dışında kabul edilir.
- b) Söz konusu merkezlere yapılacak ihracat, ihracat mevzuatı kapsamında değerlendirilir.
- c) Söz konusu komŐu ülkelere eşya göndermeye yetkili işletmeci ve mağazalar vardır.

¹⁷ Erkut Onursal. *Ulusal ve Uluslararası Ticari Kurallar*, 2. Baskı, Üysen Yayın, 2000, s. 4

¹⁸ Onursal. s. 5

2.2.4. Serbest Bölge Ticareti

Ülkenin siyasi sınırları içinde olmasına karşın o ülkenin serbest bölge adı altında kurulan ve ülkenin gümrük bölgesinin dışında sayılan alanlardaki firmaların gerçekleştirmiş olduğu dış ticaret işlemlerine serbest bölge ticareti denmektedir.

2.2.5. Karşı Satın Alım

Bu ticarete, özel bir firmanın yabancı bir devlete mal satması ve belli bir süre sonra da o ülkeden mal satın alması söz konusudur.

2.2.6. Geri Satın Alım

Teknolojisi gelişmiş bir ülkenin özel firması, az gelişmiş bir ülkeye makine donatım, üretim teknolojisi veya anahtar teslim fabrika satmaktadır. Bu fabrikada üretilen malların bir bölümünü geri satın alma taahhüdünde bulunur. Rusya'nın ülkemizde kurduğu Seydişehir Alüminyum Fabrikası ve İskenderun Demir Çelik Fabrikaları bu modele bir örnektir. Gelişmiş ülkelere hammadde sağlamanın bir yoludur.

2.2.7. Dengeleme Anlaşmaları

Serbest dövizle yapılan ilk satış işleminden sonra, ikinci aşamada satıcı ülkenin, alıcı ülke üzerindeki bu döviz baskısını hafifletmek için ona döviz kazandırıcı veya döviz tasarrufu sağlamasında yardımcı olacak hizmetler sunması şeklinde bir yaklaşımdır. Ülkemizin özellikle savunma ve havayolu sanayinde yapmış olduğu tercihler bu yöndedir. Boeing firmasından uçak alımı, söz konusu firmanın bu konuda dengeleme kolaylığı sağlama taahhüdüne istinaden gerçekleşmiştir.¹⁹

¹⁹ Clare Roberts, Pauline Weetman ve Paul Gordon, *International Financial Accounting; A Comparative Approach* 3. Baskı, F.T. Prentice Hall Yayıncılık, 2005, s.82.

2.3. İHRACAT KAVRAMI VE TÜRK MEVZUATINDAKİ YERİ

Bu bölümde dış ticaret faaliyetlerinden dışa satım olarak da adlandırılan ihracat kavramı tüm unsurları ile Türk vergi mevzuatı ve dış ticaret mevzuatı açısından incelenecektir.

2.3.1. İhracat Kavramı

İhracat kavramından önce ihracatın konusunu belirlemek kavramı açıklarken daha anlaşılır olmasını sağlayacaktır. İhracatın konusu, bir ülkenin sınırları içinde serbest olarak dolaşabilen ve kendi ilgili mevzuatında eşya olarak tanımlanan her türlü madde, ürün, değer ve hizmet kavramlarından oluşur. Gümrük Kanunu' un 3/2. maddesinde²⁰ *“Türkiye gümrük bölgesinde elde edilen ve bünyesinde Türkiye gümrük bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan ithal edilen girdileri bulundurmayan veya şartlı muafiyet düzenlemelerine tabi tutulan eşyadan elde edilen ve tabi olduğu rejim hükümleri uyarınca özel ekonomik değer taşımadığı tespit edilen veya Türkiye gümrük bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan serbest dolaşım giriş rejimine tabi tutularak ithal edilen veya Türkiye gümrük bölgesinde, yukarıda belirtilen eşyadan ayrı veya birlikte elde edilen veya üretilen eşya”* olarak tanımlanmıştır.

²⁰ Gümrük Kanunu, 04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmi Gazete

Tablo 3 2010-2015 Yılları Arasında En Çok İhracat Yapılan 20 Ülke

Ülkelere Göre Yıllık İhracat (en çok ihracat yapılan 20 ülke)

Exports by country and year (top 20 country in exports)

(Değer: Bin \$ / Value: Thousand \$)

Sıra	Ülke	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Rank	Country						
	Toplam	143 861 522	157 610 158	151 802 637	152 461 737	134 906 869	113 883 219
1	Almanya	13 419 561	15 147 423	13 702 577	13 124 375	13 950 825	11 479 066
2	İngiltere	10 558 456	9 903 172	8 785 124	8 693 599	8 151 430	7 235 861
3	Irak	8 552 919	10 887 826	11 948 905	10 822 144	8 310 130	6 036 362
4	İtalya	6 888 881	7 141 071	6 718 355	6 373 080	7 851 480	6 505 277
5	ABD	6 396 049	6 341 841	5 640 247	5 604 230	4 584 029	3 762 919
6	Fransa	5 846 022	6 464 243	6 376 704	6 198 536	6 805 821	6 054 499
7	İsviçre	5 675 488	3 207 526	1 014 523	2 124 525	1 484 320	2 056 860
8	İspanya	4 743 130	4 749 584	4 334 196	3 717 345	3 917 559	3 536 205
9	BAE	4 681 439	4 655 710	4 965 630	8 174 607	3 706 654	3 332 885
10	İran	3 664 362	3 886 190	4 192 511	9 921 602	3 589 635	3 044 177
11	Rusya Federasyonu	3 590 236	5 943 014	6 964 209	6 680 777	5 992 633	4 628 153
12	Suudi Arabistan	3 472 674	3 047 134	3 191 482	3 676 612	2 763 476	2 217 646
13	Hollanda	3 155 103	3 458 689	3 538 043	3 244 429	3 243 080	2 461 371
14	Mısır	3 125 089	3 297 538	3 200 362	3 679 195	2 759 311	2 250 577
15	Romanya	2 815 675	3 008 011	2 616 313	2 495 427	2 878 760	2 599 380
16	İsrail	2 698 292	2 950 902	2 649 663	2 329 531	2 391 148	2 080 148
17	Belçika	2 557 927	2 939 108	2 573 804	2 359 575	2 451 030	1 960 441
18	Çin	2 414 934	2 861 052	3 600 865	2 833 255	2 466 316	2 269 175
19	Polonya	2 329 283	2 401 689	2 058 857	1 853 700	1 758 252	1 504 280
20	Azerbaycan	1 898 919	2 874 608	2 960 371	2 584 671	2 063 996	1 550 479
	Diğerleri	45 377 083	52 443 825	50 769 896	45 970 523	43 786 984	37 317 457

Ülke sıralaması; 2015 yılına göre yapılmıştır.

Countries are ranked by 2015 figures.

Kaynak: TÜİK

İhracat kavramı ise Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca düzenlenen ihracat Yönetmeliği'nde²¹ "Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ve gümrük mevzuatına uygun bir şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemler" olarak tanımlamıştır.

Bu kavramlar dâhilinde ihracatı yeniden tanımlayacak olursak; bir ülke sınırlarında serbest olarak dolaşımda bulunan mal ve hizmetlerin başka ülkelere veya topraklara bedelli veya bedelsiz olarak satılması veya gönderilmesi anlamına gelmektedir.

²¹ İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 tarihli ve 26190 sayılı Resmi Gazete

Bununla birlikte bir mal veya hizmetin ihracat olmakla birlikte ihracat işlemlerinde sunulan destek ve vergisel indirimlerden yararlanabilmesi için İhracat Rejimi Kararı²² kapsamında ve ihracat yönetmeliğine uygun bir şekilde ihracatçı vasfı ile gönderilmesi ve fiili ihracatın yani ihraç edilen mal veya hizmetin ülke envanterinden çıkışının sağlanması ve malın fiziki olarak ülkeden çıkarılması gerekmektedir.

2.3.2. İhracat Mevzuatına Bakış

Ülkemizde ihracat işlemlerine yönelik tüm işlemler İhracat Rejimi Kararları ile aynı Resmi Gazete 'de yayımlanan İhracat Yönetmeliği çerçevesinde yapılmaktadır ve ihracat işlemlerini düzenlemeye yetkili kılınan makam Dış Ticaret Müsteşarlığı ve müsteşarlığın bağlı olduğu ilgili bakanlıktır. 2008 yılında yapılan bir düzenleme²³ ile mevzuatta gümrük kurallarına, gümrükleme sürecine ve gümrük işlemlerine yönelik düzenlemeler de Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği'nde yer verilmiştir.

2.3.3. İhracatın Türk Vergi Mevzuatındaki Yeri

Dış Ticaret işlemleri ilgili kanun ve mevzuatlar dahilinde çeşitli vergilere tabiidir. İhracata ilişkin gelirler, GVK ve 5520 sayılı KVK kapsamında vergilendirilirken 3065 sayılı KDVK'nun gereğince KDV vergisinden istisna tutulmuştur. Bunun sebebi ise varış ülkesindeki KDV ve İthalat vergilerine tabi olacağı prensibidir. İhracat işlemini Maliye Bakanlığı açısından ele aldığımızda; bir mal veya hizmetin yurtdışındaki müşteriye tesliminin, G.Ç.B'nin (Gümrük Çıkış Beyannamesi) ve yabancı adreste mukim müşteri adına kesilen ihracat faturası ile birlikte 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde²⁴ belirtilen diğer belgeler ile ispat edilen bir süreç olmaktadır. İhracat işlemi bedelli ise bedelinin belli bir zaman diliminde tahsil edilmesi, bedelsiz ise bununda ilgili mevzuatta ve tebliğde belirtilen belgelerle ispat edilmesi gerekmektedir. Ama bedelli veya bedelsiz olması gümrüğe tabi olmasını engellemez.

Burada dikkat edilmesi gereken konu ihracat işlemlerinde kambiyo takibi uygulaması yürürlükten kaldırılmış olmasına rağmen ilgili tebliğde hizmet bedelinin

²² 22.12.1995 tarih ve 95/7623 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 22515 sayılı Resmi Gazete

²³ İhracat Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 23.07.2008 tarihli ve 36934 sayılı Resmi Gazete

²⁴ 84 No'lu K.D.V. Genel Tebliği, 23.11.2001 tarihli ve 24592 sayılı Resmi Gazete

döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi şartı yer almaktadır. Bedelin gelmemesi durumunda ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin iadesi yapılamamaktadır.

2.4. İTHALAT KAVRAMI VE TÜRK MEVZUATINDAKİ YERİ

Bu bölümde ise ithalat kavramı ve çeşitleri, dış ticaret mevzuatı ve Türk vergi mevzuatı açısından ele alınacaktır.

2.4.1. İthalat Kavramı

İthalat ve dış alım, ilgili mevzuatı dâhilinde alınan önlemler ve/veya teşvikler dâhilinde özel izne bağlı olarak veya serbestçe yurtdışından alınan mal veya hizmetin millileştirilerek serbest dolaşıma giriş işlemidir.

İthalat, ilgili İthalat Yönetmeliği'nde²⁵ açıklandığı üzere; “Vergi numarasına sahip her gerçek ve tüzel kişi ile hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan kişi ortaklıkları” ithalatçı sıfatı ile işlem yapabilmektedir. İthalatta temel şart vergi numarasına sahip olunmasıdır.

Bununla birlikte;

- a) Özel anlaşmalara dayalı ithalatta,
- b) Kitap ve diğer yayın ithalatında,
- c) Ülke içinde açılan uluslararası sergi ve fuarlarda perakende satışına izin verilen malların ithalatında vergi numarasına sahip olma şartı aranmaz.²⁶

İthalat işlemlerinde de aynen ihracat işlemlerinde olduğu gibi fiziki teslim şartı aranmaktadır. Yurtdışından gelen eşyaya ilişkin gümrükleme süreci içinde gümrük idaresince vergi tahakkuk ettirilmesi ve bu verginin ithalatçı tarafından ödenmesi, ilgili eşyanın da fiziki olarak ithalatının gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

²⁵ İthalat Yönetmeliği, 3. Md. 31.12.1995 tarihli ve 22510 sayılı Resmi Gazete

²⁶ İthalat Yönetmeliği, 3. Md. 31.12.1995 tarihli ve 22510 sayılı Resmi Gazete

Tablo 4 Türkiye'nin Ülkelere Göre Yıllık İthalat Hacmi

Ülkelere Göre Yıllık İthalat (en çok ithalat yapılan 20 ülke)							
Sıra	Ülke	2015	2014	2013	2012	2011	2010
		207199 144	242 177 117	251 661 250	236 545 141	240 841 676	185 544 332
1	Çin	24 864 286	24 918 224	24 685 885	21 295 242	21 693 336	17 180 806
2	Almanya	21 351 984	22 369 476	24 182 422	21 400 614	22 985 567	17 549 112
3	Rusya	20 400 229	25 288 597	25 064 214	26 625 286	23 952 914	21 600 641
4	ABD	11 127 985	12 727 562	12 596 170	14 130 546	16 034 121	12 318 745
5	İtalya	10 639 071	12 055 972	12 884 864	13 344 468	13 449 861	10 139 888
6	Fransa	7 583 970	8 122 571	8 079 840	8 589 896	9 229 558	8 176 600
7	G. Kore	7 057 382	7 548 319	6 088 318	5 660 093	6 298 483	4 764 057
8	İran	6 096 265	9 833 290	10 383 217	11 964 779	12 461 532	7 645 008
9	Hindistan	5 613 289	6 898 577	6 367 791	5 843 638	6 498 651	3 409 938
10	İspanya	5 588 523	6 075 843	6 417 719	6 023 625	6 196 452	4 840 062
11	İngiltere	5 541 275	5 932 227	6 281 414	5 629 455	5 840 380	4 680 611
12	Ukrayna	3 448 171	4 242 612	4 516 333	4 394 200	4 812 060	3 832 744
13	Belçika	3 146 923	3 863 892	3 843 376	3 690 309	3 959 279	3 213 606
14	Japonya	3 140 259	3 199 915	3 453 190	3 601 427	4 263 730	3 297 796
15	Polonya	2 977 662	3 082 128	3 184 533	3 058 078	3 496 189	2 620 956
16	Hollanda	2 914 731	3 517 164	3 363 585	3 660 634	4 004 955	3 156 000
17	Romanya	2 599 906	3 363 233	3 592 568	3 236 425	3 801 297	3 449 195
18	İsviçre	2 445 860	4 821 031	9 645 289	4 304 864	5 018 977	3 153 702
19	Bulgaristan	2 254 150	2 846 185	2 760 303	2 753 650	2 474 621	1 702 534
20	Çek Cum.	2 218 332	2 420 199	2 627 288	2 005 342	1 755 452	1 327 672
	Diğerleri	56 188 890	69 050 099	71 642 932	65 332 570	62 614 263	47 484 658

Kaynak: TÜİK

İthalatta ise ilgili İthalat Yönetmeliği dâhilinde istenen belge ve diğer evraklara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu belgeler, yurtdışından alınmış olan yabancı faturanın ibrazı, GGB (Gümrük Giriş Beyannamesi), AWB (Air-way bill / Konşimento veya yükleme belgesi), Vergi Makbuzları, ithal edilen eşya veya hizmetin GTİP Numarası (Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon Numarası), Menşei Şahadetnamesi şeklindedir.²⁷

2.4.2. İthalat Mevzuatına Bakış

İthalat işlemleri 31.12.1995 tarih ve 22510 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İthalat Rejim Kararları ve İthalat Yönetmeliği gereğince ithalat işlemlerini yürütmek ve ilgili yönetmelik ve tebliğleri çıkartma sorumluluğu Dış Ticaret Müsteşarlığı'ndadır.

²⁷ Atilla Bağrıaçık. *Etkin İhracat Yönetimi*, Yaklaşım Yayınları, 2006, s.135

İthalat işlemlerine ilişkin düzenlemeler daha ziyade korunma ve yatırım politikaları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Aynen ihracatta olduğu gibi ithalat işlemlerinde gümrükleme süreci Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliğine tabidir.²⁸

2.4.3. İthalatın Türk Vergi Mevzuatındaki Yeri

İthalat işlemlerinde vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük giriş beyannamesinin (GGB) tescili aşamasında meydana gelir. İthalat işlemleri K.D.V.K'da üç madde kapsamında düzenlenmiştir.²⁹

- a) Kanunun “Verginin konusunu teşkil eden işlemler” başlıklı 1.maddesinde her türlü mal ve hizmet teslimatı KDV'ye tabidir.
- b) Kanunun “İthalat İstisnası” başlıklı 16.maddesinde ithal edilen mal ve hizmetlerle yurt içinde üretilen mal ve hizmetlerin arasındaki eşitliğin sağlanması için KDV'den istisna getirilmiştir. Genelde gümrük vergisinden istisna olan ithalatlarda KDV'den de istisna olduğu belirtilmektedir. Ancak, bu kuralın dışında kalan ithalatlar da vardır. Serbest Bölgelerde gerçekleştirilen işlemler gümrük vergisine tabi olmakla birlikte KDV'nin konusuna girmez.
- c) K.D.V.K'nun 21.maddesinde de “İthalatta Matrah” başlığı ele alınır. Burada ithal edilen eşya üzerinden alınacak olan KDV'nin matrahına hangi unsurların dahil edileceği açıklanmıştır. Bu kapsamda tarh hesaplanırken;

*İthal edilene malın esas olan kıymeti,

*Bunun belli olmaması halinde malın sigorta, navlun (CIF-Cost, Insurance, Freight) değeri dahil gümrükçe tespit edilecek değeri,

*İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

*GGB tescil tarihine kadar (fili ithalat tarihi) yapılan diğer gider ve ödemelerle fiyat ve kur farkları, malın bedeline ilave edilerek KDV matrahını oluşturmaktadır.

Yurt dışında yararlanılan ve yurt dışında ifa edilen hizmetler KDV konusuna girmemekte, Yut dışında ifa edilen ancak yurt içinde yararlanılan hizmetler ise verginin konusuna girmekte ve KDV'ye tabi olmaktadır.

²⁸ Bozkurt, Nejat. *Muhasebe Denetimi*, 6.Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul. s.41

²⁹ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 1. Md.

3. İHRACAT ÇEŞİTLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1. İHRACAT ÇEŞİTLERİ

Temel olarak ihracat, kesin ihracat ve geçici ihracat olarak ikiye ayrılır. Kesin ihracat, eşyanın bir daha geri dönmek üzere mülkiyeti ile birlikte yurt dışındaki alıcısına teslim edilmesidir. Geçici ihracat ise, eşyanın satılmak, tamir edilmek, sergilenmek veya yurt dışında kullanılmak gibi geçici amaçlarla ihraç edilmesi işlemidir. Burada mal fiziki olarak teslim edilir ancak mülkiyeti devredilmez. Gümrük Kanunu 168. maddesi ve Gümrük Yönetmeliği 444. maddesinde yer alan bu düzenleme “Geri Gelen Eşya” başlığı altındadır. Geçici ihraç edilen eşya gerekli durumlarda süre uzatımı olmak üzere 3 yıl içinde yurda geri getirilmelidir. Geçici ihracatla yurtdışına gönderilen eşyanın geri gelmesi ithalat işlemine dönüşür ancak vergi muafiyeti uygulanır. Ayrıca, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ihracat mevzuatında belirtilmiştir.³⁰

İhracat Yönetmeliği “İhracat Şekilleri ve Esasları” başlıklı ikinci bölümünde ihracat çeşitleri belirtilmiştir.³¹



Şekil 1 Otomotiv Sektörü İhracatı

³⁰ İhracat Mevzuatı, İhracata Ait Esaslar İGEME, 2006, s.367

³¹ İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete

3.1.1. Özellik Arz Etmeyen İhracat

İhracat işleminin başlaması için ihracatçıların, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine onaylattıkları gümrük beyannamesi ile ihracatın yapılacağı gümrük idaresine başvurmaları gerekir. Ülkemizde yapılan ihracatların büyük bir çoğunluğu özellik arz etmeyen ihracat konusu içinde yer almaktadır. İhracı yasak ya da bir kurumun iznine bağlı olmayan ya da kayda bağlı mallar listesi dışında bulunan veya kayda bağlı olmaksızın yapılan ihracat “Özellik Arz Etmeyen” ihracat sayılır.

3.1.2. Ön İzne Bağlı İhracat

Bazı malların ihracı uluslararası anlaşma, kanun, kararname ve ilgili sair mevzuat uyarınca belli bir merciin ön iznine bağlı malların ihracatında, ilgili mercilerden ön izin alındıktan sonra ihracat mevzuatı hükümleri uygulanmak suretiyle yapılmaktadır.³²

Bu ihracat şekli daha çok ihraç edilecek mal ve eşya ile ilgili olup hangi ihracat çeşidi ile ihraç edilmesinin bir önemi yoktur. 96/31 sayılı “İhracı Yasak ve Ön İzne Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ”³³ ön izin alınması gereken malların listesini ve ön izin alınması gereken mercileri belirtmektedir.

3.1.3. Kayda Bağlı İhracat

İhracı kayda bağlı mallar, Dış Ticaret Müsteşarlığı’nca yayımlanan 2006/07 sayılı “İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ”³⁴ ile belirlenir. Kayda Bağlı Mallar listesi Ek 1 kapsamındaki malların ihracından önce gümrük beyannamelerinin İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince kayda alınması gerekir. İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince kayda alınmış gümrük beyannamesinin gümrük idarelerine sunulma süresi, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğinin onay tarihinden itibaren uzatılmamak üzere otuz gündür. Ancak, ülkemiz ihraç ürünlerine miktar kısıtlaması uygulayan ülkelere yapılan, kısıtlama kapsamındaki malın ihracına ait kayıt meşruhatı düşülerek

³² İhracat Yönetmeliği, 6. Md.

³³ İhracı Yasak ve Ön İzne Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ, 19.09.1996 tarih ve 22762 sayılı Resmi Gazete

³⁴ İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ, 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete

onaylanmış gümrük beyannamelerinin gümrük idarelerine sunulma süresi, otuz günden daha kısa veya daha uzun olarak Müsteşarlıkça belirlenebilir.

3.1.4. Konsinye İhracat

Konsinye ihracat başvuruları ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine yapılır. Kaynak ve/veya ülke politikası açısından Müsteşarlıkça getirilebilecek düzenlemeler kapsamındaki mallarla ilgili konsinye ihraç talepleri; Müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında kalan mallara ilişkin talepler ise doğrudan İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince sonuçlandırılır. İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'nce konsinye ihracat meşruhatı düşülerek onaylanmış gümrük beyannamelerinin otuz gün içinde gümrük idarelerine sunulması gerekir.³⁵

İhracatçılar, konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasından sonraki otuz gün içinde durumu, kendileri tarafından düzenlenmiş kesin satış faturası veya örneği ve gerekli diğer belgeler ile birlikte izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine ve aracı bankaya bildirir.

İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği, verdikleri konsinye ihraç izinlerine ait bilgileri, malın kesin satışının kendilerine bildirilmesinden itibaren beş gün içinde aracı bankaya bildirir.³⁶

Konsinye olarak gönderilen malın ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir. Bu süre, haklı ve zorunlu nedenlere istinaden müracaat edilmesi hâlinde, izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'nce iki yıl daha uzatılabilir. Süresi içinde satışı yapılan malın bedelinin kambiyo mevzuatı, satılamaması halinde ise malın gümrük mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir.

3.1.5. İthal Edilmiş Malın İhracı

Gümrük mevzuatı çerçevesinde serbest dolaşıma girmiş yeni veya kullanılmış malın ihracı genel esaslar çerçevesinde yapılır. Ancak, ihracatın desteklenmesine

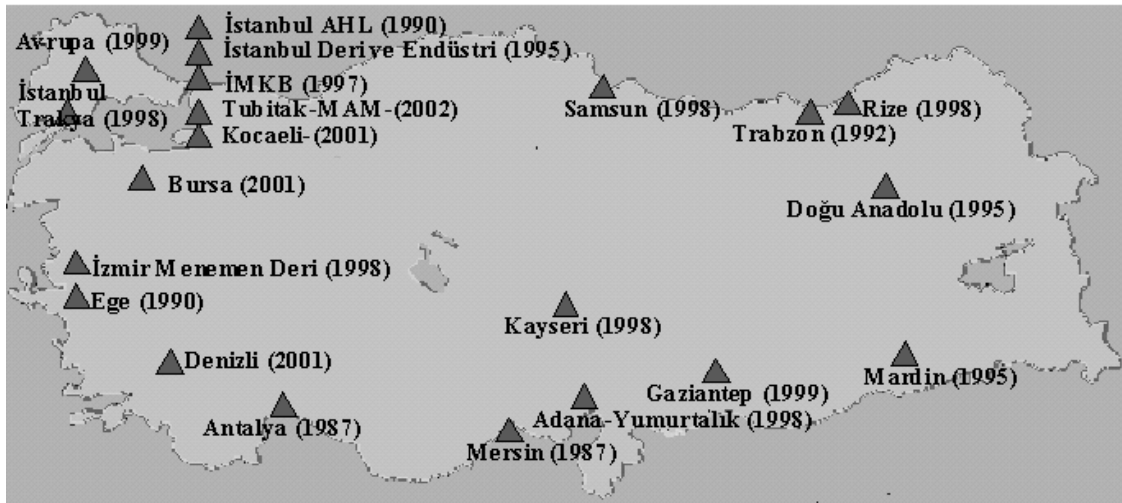
³⁵ Yaser Gürsoy. *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, 4. Baskı, Ekin Yayın Dağıtım, 2007. S.74

³⁶ Ümit Ataman ve Haluk Sümer. "*Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*" 7. Baskı. Türkmen Yayınevi, İstanbul. s.45

yönelik mevzuat, yatırım mevzuatı ile gümrük mevzuatının mahrecine iade hükümleri saklıdır.

3.1.6. Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat

Serbest bölgelere yapılacak ihracat, ihracat mevzuatı hükümlerine tabidir. Ancak, Dâhilde İşleme Rejimi, KDV uygulamaları ve Türkiye İhracat Kredi Bankası uygulamalarına dair mevzuat hükümleri saklıdır.



Şekil 2 Türkiye Serbest Bölgeleri

3.1.7. Yurt Dışı Fuar Ve Sergilere Katılım Ve İhracat

Türk ihraç ürünlerinin tanıtılıp pazarlanması amacı ile yurt dışında düzenlenen fuar organizasyonları bu grupta yer almaktadır. Tebliğde Türk İhraç Ürünleri Fuarı, Sektörel Türk İhraç Ürünleri Fuarı, Yabancı firma Katılımlı Sektörel Fuar ve Milli Katılım Organizasyonu olarak sınıflandırılmışlardır.³⁷

Yurt dışında ihracatçılarımızın katılacağı uluslararası yurt dışı fuar ve sergiler Dış Ticaret Müsteşarlığı'na belirlenmekte ve bu fuarlar yine Müsteşarlıkça belirlenen organizatör firmalar tarafından organize edilmektedir.

³⁷ Yurtdışında Fuar Düzenlenmesine Ve Değerlendirilmesine İlişkin Tebliğ 25.04.2014 tarih ve 28982 sayılı Resmi Gazete

İhracatçılarımızın satış geliştirme çabaları dâhilinde değerlendirilen bu işlem aslında geçici ihracat mevzuatına tabidir. İhracatçılarımızın yurt dışında düzenlenen fuar ve sergilere katılımlarında gönderilen bedelli veya bedelsiz eşyaların yurtdışına çıkış başvuruları doğrudan gümrük idarelerine yapılır ve idareye verilecek olan gümrük beyannamesinin beyan edilmesi ile tamamlanır. Gümrük idareleri kendilerine verilen beyannamelerin onaylı bir suretini ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'ne 15 gün içinde gönderir. Beyannamelerde yurtdışı fuarlarda sergilenmek üzere gönderilen eşyanın ayırt edici özellikleri ve katılımın yapılacağı fuar belirtilir. Geçici ihracat işlemi olduğundan kesin satış veya ihraç faturası yerine proforma fatura veya sevk irsaliyesinin de beyannameye eklenmesi gerekmektedir. Geçici ihracatla yurt dışına gönderilen sergilenecek eşyanın yurtdışında satılması halinde ise işlem kesin ihracat dönüşür ve “2.1. İhracat Çeşitleri” bölümünde belirtilen prosedürlere uygun işlemler yapılır.

3.1.8. Transit Ticaret İhracat

22.12.1995 tarihli ve 95/7623 sayılı “İhracat Rejimi Kararı”nın 3. maddesinin e bendine istinaden, yurtdışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan ya da antrepodan satın alınan malların, ülkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurtdışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmaya ya da antrepoya satılmasına ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Transit ticarete alış ve satış bedelleri arasında lehte fark olması esastır. Ancak, alış ve satış bedelleri arasında aleyhte farkın söz konusu olması halinde, transit ticaret formunun düzenlenmesine ilişkin talepler;

a) Aleyhte farkın, kambiyo mevzuatında belirlenen genel terkin limitini aşmaması ya da genel terkin limitini aşmakla birlikte kambiyo mevzuatında belirlenen mücbir sebep hallerine dayandığının tevsiki halinde ilgili bankalarca,³⁸

b) Aleyhte farkın, genel terkin limitini aşmakla birlikte, mücbir sebep halleri dışında kalan haklı durumlara dayanması halinde Dış Ticaret Müsteşarlığınca İhracat Genel Müdürlüğü'nce sonuçlandırılır.

³⁸ Ataman ve Sümer. s.55

Transit ticaret talepleri, “Transit Ticaret Formu” Ek-5 düzenlenmek suretiyle bankalara yapılır. Transit ticarete konu olan mallarla ilgili olarak, ithalata ve ihracata ilişkin vergi, resim, harç ve fon tahsil edilmez.

Gümrük idarelerince verilebilecek izne istinaden, malların Türkiye Gümrük Bölgesi e gelerek işçilik görmek üzere geçici depolama yeri veya antrepolara alınması “ithalat” hükmünde değildir.

Uluslararası anlaşmalarla ticareti yasaklanmış mallar ile Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın politikası itibariyle transit ticaretinin yapılmasını uygun görmediği mallar transit ticarete konu olamaz.

İthalat ve ihracat yapılması yasaklanmış ülkelerle transit ticaret yapılamaz.

Transit ticarete ilişkin bankacılık uygulamaları Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca belirlenecek esaslara göre yapılır.

3.1.9. Bedelsiz İhracat

Bedelsiz ihracat, yurt dışına gönderilen bir malın karşılığında bir ödeme almaksızın ihracat işlemi yapılmasıdır. 2008/12 sayılı “*Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ*”³⁹ Bedelsiz olarak ihraç edilebilecek mallar aşağıda belirtilmiştir.

a) Gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım malları, yeniden kullanıma veya geri dönüşüme konu ithal edilmiş mal ve ambalaj malzemeleri,

b) Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesi ticari örf ve adetlere uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak ihraç edilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları,

c) Yabancı misyon mensuplarının, Türkiye’de çalışan yabancıların, yurt dışına hane nakli suretiyle gidecek Türk vatandaşlarının, daimi veya geçici görevle yurt dışına

³⁹ Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ, 02.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete

giden kamu görevlilerinin, bu durumlarının ilgili mercilerce belgelenmesi şartıyla, beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,

ç) Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,

d) Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler ve üniversitelerin; görevleri veya anlaşmalar gereği gönderecekleri mal ve taşıtlar,

e) Savaş, deprem, sel, salgın hastalık, kıtlık ve benzeri afet durumlarında; kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, üniversiteler, Kızılay ile kamu yararına çalışan dernek ve vakıfların gönderecekleri insani yardım malzemeleri.

Yukarıda belirtilenler dışında kalan hususlar, Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın İhracat Genel Müdürlüğü görüşü alınarak, ilgili gümrük idaresi veya İhracatçı Birliği Genel Sekreterliği tarafından sonuçlandırılır.⁴⁰

a ve b bentlerinde yer alan mallardan, değeri 100.000 yüz bin ABD dolarına kadar olanlar ile değer ve miktarına bakılmaksızın d ve e bentlerinde belirtilen malların bedelsiz ihracat izni başvuruları doğrudan ilgili gümrük idaresine yapılır.

a ve b bentlerinde yer alan mallardan, değeri 100.000 yüz bin ABD doları ve üzeri olanların bedelsiz ihracat izni başvuruları ise, Bedelsiz İhracat Formu Ek 4 doldurularak İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliklerine yapılır. İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterlikleri, değeri 250.000 iki yüz elli bin ABD Dolarına kadar olan bedelsiz ihraç taleplerini kendileri sonuçlandırır, 250.000 iki yüz elli bin ABD Doları ve üzerindeki talepleri görüşleriyle birlikte Dış Ticaret Müsteşarlığına İhracat Genel Müdürlüğü'ne intikal ettirirler.⁴¹

İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterlikleri ve Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracat Genel Müdürlüğü, verdikleri bedelsiz ihraç izinlerinin bir örneğini talep sahibine, bir örneğini de ilgili gümrük idaresine intikal ettirirler.

Bedelsiz ihraç izinlerinin geçerlilik süresi 90 gündür.

⁴⁰ Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ, 02.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete

⁴¹ Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ, 3. Md. 02.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete

c ve ç bentleri çerçevesinde yapılacak bedelsiz ihracata, doğrudan gümrük idaresince izin verilir. Ancak ç bendi uyarınca bedelsiz ihracı yapılacak malların yolcu beraberinde götürülmeyip, önce veya sonra gönderilmesi halinde, Türkiye’de satın alındığının belgelenmesi, taşıt götürülmesi halinde ise taşıtın trafik tescil kuruluşlarınca ve vergi dairelerince kayıtlarının kapatıldığının belgelenmesi gerekir.

ç bendi kapsamında, yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1-b maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanarak yurt dışına götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtların bedelsiz ihracına, satıcı tarafından verilen satış faturası nüshası/veya satıcı onaylı örneklerine istinaden, ilgili gümrük idarelerince izin verilir.

Söz konusu satış faturasının bir nüshası veya satıcı onaylı bir örneği, Türkiye İstatistik Kurumuna gönderilmesini teminen ilgili gümrük idaresince Gümrük Müsteşarlığı’na ve Gümrükler Genel Müdürlüğü’ne intikal ettirilir.

Kanun, Kararname ve uluslararası anlaşmalarla ihracı yasaklanmış malların bedelsiz ihracatına izin verilmez. İhracı ön izne bağlı malların bedelsiz olarak ihraç edilmesi de, ancak ilgili merciin ön iznine istinaden mümkündür.

İhracında Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu a prim kesintisi yapılan malların bedelsiz olarak ihraç edilebilmesi için, söz konusu primin ödendiğine dair banka dekontunun ibrazı gerekir. Ancak FOB değeri 1.000 ABD Dolarını geçmeyen malların bedelsiz ihracı DFİF kesintisine tabi değildir.⁴²

İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliği ekli listedeki mallardan, değeri FOB 1.000 ABD Dolarını geçenlerin bedelsiz olarak ihracında kayıt şartı aranır.

Bedelsiz ihracata konu mal, ihracatta uygulanan desteklerden yararlandırılmaz.

Yukarıdaki düzenlemeler kapsamında yapılacak bedelsiz ihracat, standartlar ve ürünlere ilişkin teknik mevzuat hükümlerine tabi değildir.

⁴² Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ, 5. Md. 02.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete

a, c, ç, d ve e bentleri kapsamında yapılacak bedelsiz ihracatta, İhracatçı Birliği'ne üye olma şartı aranmaz.⁴³

3.1.10. Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat

Ticari Kiralama yoluyla yapılacak ihracat talepleri, kiracı firma veya kuruluşla yapılan sözleşme Türkçe tercümesi ile birlikte ve Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Başvuru Formu Ek 2 ile üyesi olunan veya bulunulan bölgedeki ihracatçı birliğine yapılır.

Ticari kiralama sözleşmesinin; malın cinsi, birim fiyatı, miktarı, toplam değeri, kira süresi, döviz veya TL olarak nakdi kira bedeline dair bilgileri içermesi gereklidir.

İhracatçı birlikleri, başvuruları bu Tebliğ hükümlerine göre değerlendirerek uygun görülenlerin ticari kiralama yoluyla ihracına izin verir.

Hacizli, ihtiyati tedbirli veya mülkiyeti muhafazalı olan malın ticari kiralama yoluyla ihracına, bu kısıtlamaların kaldırıldığına tevsihi halinde izin verilir.

Mülkiyeti birden fazla kişiye ait olan malın, ticari kiralama yoluyla ihracata konu olması halinde, hissedarların veya ortakların noter onaylı izni aranır.

Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracatta süre, ihracatçı birliği tarafından kira sözleşmesine uygun olarak verilen süredir. Bu süre; fiili ihraç tarihinden itibaren toplam üç yılı aşamaz. Ancak, bu süre haklı ve zorunlu nedenlere istinaden Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca İhracat Genel Müdürlüğü tarafından uzatılabilir. Bu durumda müracaat mercii, ilk iznin verildiği ihracatçı birliğidir. Süre uzatım taleplerinin iznin bitim tarihinden önce yapılması esastır. Ancak, süresi içerisinde yapılamayan talepler haklı ve zorunlu hallerin tevsihi kaydıyla Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracat Genel Müdürlüğü tarafından incelenip sonuçlandırılır.

İhracatçı birliğince verilen izinler, ilgili çıkış gümrüğüne, kambiyo müdürlüğüne ve talep sahibi firmaya bildirilir.

⁴³ Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ, 6. Md. 02.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete

Ticari kiralamaya konu malın yurt dışında satılması halinde satış bedelinin yurda getirilmesi kambiyo mevzuatı hükümlerine tabidir.

3.1.11. Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri İhracatı

Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri ihracatı, yerli ihracatçı firmalarımızın daha az girdi ile yurt dışında inşaat, tesisat, bakım onarım, mühendislik, proje ve müşavirlik hizmetlerini üstlenmeleri, aynı zamanda bu işlerle ilgili her türlü makine, ekipman ve teçhizatın geçici ihracatla üstlenilen iş bitene kadar yurt dışına çıkarılması işlemlerini kapsar. Dolayısı ile hem kesin hem de geçici ihracatın olduğu ihracattır.

Yurt dışı müteahhitlik işleri kapsamında gerçekleştirilecek kesin ve geçici ihracat işlemleri için Dış Ticaret Müsteşarlığı'na bağlı Anlaşmalar Genel Müdürlüğü'ne başvuru yapılmalıdır. Ancak, bu firmalarımızın ihracatçı birliklerine üye olmaları mecburiyeti yoktur.

Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri Gümrük Kanunu'nun 444.maddesinde ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın 2008/1 sayılı "Yurt Dışı Müteahhitlik Ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat Ve İthalata İlişkin Tebliğ"⁴⁴ başlıklarında düzenlenmiştir.

3.1.12. Takas veya Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracat

Takas veya bağlı muamele taleplerine ilişkin başvurular, ithalatçı ile yapılan sözleşmenin aslı ve yeminli tercüman tarafından yapılan Türkçe çevirisi ve "Takas veya Bağlı Muamele Başvuru Formu" Ek 3 ile birlikte İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine yapılır.⁴⁵

Takas veya bağlı muamele sözleşmesinin; ithal ve ihraç edilecek malın cinsi, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (G.T.İ.P), miktarı, birim fiyatı, toplam değeri ve sözleşme süresini içermesi gereklidir.

⁴⁴ Yurt Dışı Müteahhitlik Ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat Ve İthalata İlişkin Tebliğ, 04.04.2008 tarihli ve 26837 sayılı Resmi Gazete

⁴⁵ Takas ve Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ, 06.06.2006 Tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete

Takas veya bağı muamele yoluyla ihracat izni verilmiş ihracat işlemlerine ilişkin izin yazısının 30 gün içinde gümrük idarelerine sunulması gerekmektedir. Takas veya bağı muamele iznini müteakiben işlemler, yürürlükteki ithalat ve ihracat rejimleri çerçevesinde yürütülür.

İhracat ve ithalat işlemleri, ihracat ve ithalatta alınan her türlü gümrük, vergi, resim ve harçlar ile fonlara tabi olarak yapılır. İhracatın desteklenmesine ilişkin mevzuat ile takas veya bağı muamele konusu mal ve nakit ödemelerine ilişkin diğer mevzuat hükümleri saklıdır.

İhraç veya ithal edilen mal veya hizmet bedelinin, kısmen veya tamamen mal, hizmet veya döviz ile ödenmesi mümkündür.

Takas veya bağı muamele konusu ihracat ve ithalat bedellerinin mahsup ve transfer işlemleri, kambiyo mevzuatı çerçevesinde işleme aracılık eden bankalarca sonuçlandırılır. Ancak, takas veya bağı muameleye konu karşılıklı ödeme yükümlülüklerinin eşit olması esastır.

Takas veya bağı muamele konusu işlemlerin tek bir aracı banka tarafından yapılması esastır. Ancak, takas veya bağı muamele izni verildikten sonra ihracat ve ithalat işlemleri başlamamış ise, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'ne bildirilmek suretiyle aracı banka değişikliği yapılabilir.

Takas veya bağı muamele izinlerinin süresi, 6 altı ayı aşmamak kaydıyla firmanın ibraz ettiği sözleşmede yer alan süre kadardır. Süre bitiminden önce başvurmak kaydıyla İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği tarafından toplam 3 üç yıla kadar ek süre verilebilir. 3 üç yılı aşan süre uzatım talepleri, ithalat taahhüdünde noksanlık bulunması halinde Gümrük Müsteşarlığı ve Gümrükler Genel Müdürlüğü görüşü alınarak Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca İhracat Genel Müdürlüğü, ihracat taahhüdünde ise Dış Ticaret Müsteşarlığı ve İhracat Genel Müdürlüğü görüşü alınarak İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'nce sonuçlandırılır.⁴⁶

⁴⁶ Bağrıaçık. s.235

Sözleşmede yer alan hususlardaki değişiklik talepleri, akit tarafların yazılı mutabakatı olması şartıyla, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği tarafından sonuçlandırılır.

Yukarıda belirtilenler dışında kalan hususlar, Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın İhracat Genel Müdürlüğü uygun görüşü alınmak suretiyle, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği tarafından sonuçlandırılır.⁴⁷

3.2. İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin genel esaslar ifade edilerek bu esaslar dâhilinde ihracat işlemlerinin TMS kapsamında muhasebeleştirilmesi üzerinde durulacaktır. TMS ve Türk Vergi Mevzuatı arasındaki uygulama farklılıkları da belirtilerek işlemlerin ne şekilde yapılacağı ve düzeltme kayıtları ile uyum farkının giderilmesi işlemlerine değinilecektir.

3.2.1. İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilme Esasları

İhracat işlemleri muhasebeleştirilmeden önce ihracata ilişkin fiili ihraç tarihinin belirlenmesi, ihracat dosyasının ve içeriğinin mevzuata uygunluğunun denetlenmesi, kur farklılıklarının ve değerlendirme işlemlerinin doğrulanması gerekmektedir. Şüphe duyulan bir durumda mutlaka idareden yazılı görüş alınması işlemlerin Türk Vergi Mevzuatı ve KDVK karşısındaki durumunu netleştirecektir.

Bir ihracat işleminin vergi mevzuatı ve muhasebe açısından bir anlam ve hüküm içerebilmesi için fiili ihraç işleminin gerçekleşmiş olması, hazırlanan beyannamenin de ilgili gümrük müdürlüğüne kapatılmış olması gerekmektedir. Bu yüzden fiili ihraç tarihi hüküm ifade edebilmesi için vergisel açıdan önemlidir. Fiili ihraç; ihracata konu olan mal veya eşyanın gümrük idaresi tarafından beyannamesinin kapatılarak ülke gümrük bölgesini terk etme eylemidir. Fiili ihraç tarihi ise ihracata konu olan mal veya eşyanın ülke gümrük bölgesini terk ettiğinin sınır gümrük idaresi tarafından beyan edildiği tarihtir. Uygulamada buna “intaç tarihi” de denmektedir. Fiili ihraç tarihi gümrük idaresinin www.gtb.gov.tr adresinde “E-Uygulamalar” bölümünde yer alan

⁴⁷ Takas ve Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ, 06.06.2006 Tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete

“Vedop Sorgulama” seçeneğinde ilgili gümrük çıkış beyannamesinin numarası girilerek öğrenilebilmektedir.⁴⁸

Fiili ihraç tarihinin bilinmesi ihracat işleminin muhasebeleştirilmesi açısından aşağıdaki hususlar nedeni ile önemlidir;

a) İhracat işlemlerinde hasılat, beyanname düzenleme tarihi ile değil, fiili ihraç tarihi ile doğmaktadır. 20.12.2014 tarihinde tescil edilen bir gümrük çıkış beyannamesinin fiili ihraç tarihi 03.01.2015 düzenlendiği için hasılatın 2015 yılı açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira vergiyi doğuran olay olan satış akdi, satışa konu olan malın fiilin ihraç edildiği tarihte gerçekleşmektedir.

b) Fiili ihraç tarihi hasılatın doğduğu tarih olarak kabul edildiğinden muhasebe kayıtları da bu tarih baz alınarak yapılacaktır. Böylece fiili ihraç tarihi ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak kur tarihi manasına da gelmektedir. Hasılatın doğduğu tarih fiili ihraç tarihindeki T.C.Merkez Bankası kurunun kullanılması ile muhasebeleşeceğinden muhasebe ilkelerinden dönemsellik kavramına da uygun hareket edilmiş olacaktır.

c) KDVK açısından beyan edilecek olan söz konusu ihracata ilişkin ihracatçının yüklendiği KDV'nin iade hakkı da fiili ihraç tarihi itibari ile doğacaktır. Bu şekilde değerlendirildiğinde de vergi mevzuatımızdaki fiili ihraç tarihi ile ihracat hasılatının finansal tablolara aktarılması arasındaki ilişki TMS-18 Hasılat standardındaki hasılat anlayışı ile uyum içinde olacaktır. TMS-18'e göre hasılat, işletmeye ekonomik faydalarının akacağına yakın bir şekilde belirlendiği ve bunun miktarının yeterli bir şekilde ölçülebilir duruma geldiği zaman kayda alınır. Aynı zamanda ilgili standardın 14.maddesinde mal satışına ilişkin hasılat bütün şartların yerine getirilmesi ile finansal tablolara aktarılacağı belirtilmiştir. Bu şartlar;

- a) İşletmenin mal ile ilgili tüm riskleri alıcıya devretmiş olması gerekir.
- b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolünün olmaması gerekir.
- c) Hasılat tutarı güvenli bir şekilde ölçülebilir olmalıdır.

⁴⁸ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Resmi Web Sitesi/ Uygulamalar, Erişim Tarihi: 10.02.2016

- d) İşletme açısından ekonomik faydalarının elde edilmesinin muhtemel olması,
- e) İşletmenin ekonomik fayda elde etmek için yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerini güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmasıdır.

3.2.2. İhracat İşlemleri ile İlgili Giderler

İhracat işlemlerine ait yapılan giderler tek düzen hesap planında “760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri” hesabında oluşturulacak alt hesap gruplarında izlenebilmektedir. Ancak iskontolar “611 Satış İndirimleri” hesabında değerlendirilir.⁴⁹

Bu giderler;

- a) Nakliye / Navlun giderleri
- b) Sigorta giderleri
- c) Banka giderleri
- d) Gümrük müşavirliği ücretleri
- e) Komisyon ve pazarlama giderleri
- f) Diğer giderler olarak sınıflandırılmaktadır.

İhracatla ilgili giderlerin tespitinde bu giderlerin hangi taraflarca üstleneceği (alıcı veya satıcı), teslim şekli ve sözleşme şartları ile belirlenmektedir.

İhracatçı firma tüm ihracat işlemlerini kendi bünyelerinde oluşturdukları departman kanalı ile yapabilecekleri gibi herhangi bir gümrük müşavirini de bu konuda görevlendirebilmektedir. Gümrük müşavirleri gümrük işlemlerine ilişkin tüm belgelendirme, takip ve sonuçlandırma işlemlerini firma adına yapmakta ve ihracat işlemlerine ilişkin bir çok gideri firma adına ödemektedirler. İşlemlerinde kullanılan dekont var ise dekontlar kanunlarımız açısından resmi belge olmadığından dekontlar ekinde gider belgelerinin bulunması gerekmektedir. Aksi halde bu giderler KDV’de iade işlemine konu olamaz. Gümrük müşavirleri vermiş oldukları hizmetler için fatura düzenlemek zorundadırlar. Belgesiz olarak yapılan giderler ise kanunen kabul

⁴⁹ Şeref Demir. *İskontoların Muhasebesi ve Denetimi*, Mali Çözüm Dergisi, 109. Sayı 2012, s.77

edilmeyen giderler olacağından ilgili gider hesaplarında kayıt altına alındıktan sonra vergileme döneminde matraha ilave edilir.

3.2.3. İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu bölümde çalışmamızın “3.2.1 İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilme Esasları” başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar ve TMS kapsamında Türk vergi mevzuatı farklılıkları da göz önünde bulundurularak incelenecektir. Ayrıca iki mevzuat arasındaki uygulama farklılıkları düzeltme kayıtları ile uyumlaştırılacaktır.

3.2.3.1. Özellik Arz etmeyen İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Stara Tekstil AŞ. üretmiş olduğu erkek gömleklerini satmak için Hong Kong’ta yerleşik Kai Feng Int. Co. Firması ile anlaşmıştır. Yapılan sözleşme gereği ihracata ilişkin giderler Stara Tekstil A.Ş. tarafından karşılanacak ve ödeme mal teslimi ile gerçekleşecektir. Tanesi 8.00 USD den 1.000 adet erkek gömleği toplam 8.000 USD tutarında, 03.07.2013 tarih ve 123123 no’lu ihracat faturası ile faturalandırılmıştır. Mallar havaalanına gönderilmiştir. Gümrük takip işlemleri gümrük müşaviri Ahmet YILDIZ tarafından yapılmıştır. Yapılmış olan giderler belgeleri ile birlikte 04.07.2013 tarihinde ihracatçı firmaya dekont edilmiş, ayrıca Ahmet YILDIZ hizmet karşılığı olarak serbest meslek makbuzu düzenlemiştir. Ayrıca Stara Tekstil A.Ş. 150,00 TL (%18 KDV hariç) olan sigorta bedelini ise ES Sigorta A.Ş.’ ye ödemiştir.

05.07.2013 tarihinde Kai Feng Int. Co. firması ile yapılan yazışmada malların teslim alındığı ve bedelin Stara Tekstil A.Ş. ye banka yolu ile gönderildiği öğrenilmiştir. Vedop sorgulamasında fiili ihraç tarihi 04.07.2013 olarak görülmüştür.

İşletmenin kayıtlarını günlük olarak tuttuğunu ve sürekli envanter yönetimi kullandığını varsayarak, gerekli muhasebe kayıtları TMS ’ye göre, Türk Vergi Mevzuatı ile farklılıklar da göz önünde bulundurularak aşağıdaki şekilde olacaktır.

Gümrük Müşaviri Ahmet YILDIZ			
Harcama Dekontu Tarihi 04.07.2013			04.07.2013
Gümrük Beyannamesi / Proje Kodu			EX003713
Gider Türü	KDV Hariç	KDV	KDV'li TOPLAM
Yurtiçi Navlun / Nakliye Giderleri	3.000,00 TL	540,00 TL	3.540,00 TL
Konsolosluk Onay Bedeli	150,00 TL	27,00 TL	177,00 TL
Antrepo Giderleri	1.000,00 TL	180,00 TL	1.180,00 TL
Gümrük Beyanname Giderleri	250,00 TL	45,00 TL	295,00 TL
Belgesiz Giderler	100,00 TL	18,00 TL	118,00 TL
TOPLAM GİDERLER	4.500,00 TL	810,00 TL	5.310,00 TL

Gümrük Müşaviri Ahmet YILDIZ	
Serbest Meslek Makbuzu Tarih	04.07.2013
Brüt Ücret	500,00 TL
KDV	90,00 TL
Stopaj (%20)	100,00 TL
Net Ödenecek	490,00 TL

T.C Merkez Bankası Kurları	
Tarih	Döviz Alış (USD/TL)
03.07.2013	1,9477 TL
04.07.2013	1,9482 TL
05.07.2013	1,9474 TL

1	03.07.2013	<u>Detay</u>	
120	Alıcılar		15.581,60
120.03	İhracat İşlemlerinden Doğan		
120.03.04	Kai Feng İnt. Co.	15.581,60	
120.03.04.05	EX003713 GÇB / 123123 / 8.000,00 USD		
	389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri	15.581,60
	389.01	İhracat Gelirleri	
	389.01.03	EX003713 GÇB / 123123 / 8.000,00 USD	15.581,60
	8.000,00 USD X 1,9477 TL = 15.581,60 TL		
	03.07.2013 Tarih ve 123123 no Fatura İstinaden Cari Hesap Kaydı		

2		03.07.2013	<u>Detay</u>	
760	Pazarlama Satış Dağ. Gideri			150,00
760.05	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizm.			
760.05.02	İhracat İşlemleri			
760.05.02.07	Sigorta Giderleri		150,00	
191	İndirilecek KDV			27,00
191.03	KDV %18		27,00	
	320 Satıcılar			177,00
	320.02 Yurt İçi Satıcılar			
	320.02.02 ES Sigorta A.Ş.		177,00	
	8.000,00 USD EX003713 GÇB			
	Sigorta Gideri Cari Hesap Kaydı			
3		03.07.2013	<u>Detay</u>	
320	Satıcılar			177,00
320.02	Yurt İçi Satıcılar			
320.02.02	ES Sigorta A.Ş.		177,00	
	102 Bankalar			177,00
	102.01 USD Hesabı			
	102.01.01 X Bankası		177,00	
	8.000,00 USD EX003713 GÇB			
	Sigorta Giderleri Ödeme Kaydı			

Yukarda alınan ve kayıtları yapılan serbest meslek makbuzu gümrükçü hizmet bedeli olarak değerlendirilir. Gümrükçü hizmet bedeli ihracat açısından yurtiçi komisyoncu hizmeti bedeli olarak da muhasebe kayıtlarını yapabiliriz.⁵⁰

⁵⁰ Kazım Kırtış. *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*, Gelişim Yayıncılık, 2013, s.54

4		03.07.2013	Detay	
760	Pazarlama Satış Dağ. Gid.			5.000,00
760.05	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizm.			
760.05.02	İhracat İşlemleri			
760.05.02.02	Yurtiçi Nakliye Gideri	3.000,00		
760.05.02.03	Konsolosluk Gideri	150,00		
760.05.02.04	Antrepo Gideri	1.000,00		
760.05.02.05	Gümrük Müşavir Ücreti	500,00		
760.05.02.06	Gümrük Masrafları	250,00		
760.05.02.10	Kanunen Kabul Edilmeyen Gid.	100,00		
191	KDV			882,00
191.03	KDV %18	882,00		
102	Bankalar			5.782,00
102.01	TL Hesapları			
102.01.01	X Bankası	5.782,00		
360	Ödenecek Vergi ve Fon			100,00
360.02	Stopaj			
360.02.01	Serbest Meslek Makbuzu	100,00		
		8.000,00 USD EX003713 GÇB		
		Pazarlama Satış Dağ. Gid. Ödeme Kaydı		

5		04.07.2013	Detay	
120	Alıcılar			4,00
120.03	İhracat İşlemlerinden Doğan			
120.03.04	Kai Feng İnt. Co.			
120.03.04.05	EX003713 GÇB / 123123 / 8.000,00 USD	4,00		
646	Kambiyo Karları			4,00
646.02	İhracat İşlemlerinden Doğan	4,00		
		8.000,00 USDX (1,9482 TL - 1,9477 TL)=		
		EX003713 GÇB Cari Hesap Değerleme Kaydı		

6		05.07.2013	<u>Detay</u>	
102	Bankalar			15.585,60
102.01	TL Hesapları			
102.01.01	X Bankası		15.585,60	
	120	Alıcılar		15.585,60
	120.03	İhracat İşlemlerinden Doğan		
	120.03.04	Kai Feng İnt. Co.		
	120.03.04.05	EX003713 GÇB / 123123 / 8.000,00 USD	15.585,60	
	8.000,00 USD X 1,9482 TL = 15.585,60 TL			
	8.000,00 USD 123123 No'lu Fatura Tahsilat Kaydı			

7		05.07.2013	<u>Detay</u>	
102	Bankalar			15.581,60
102.01	TL Hesapları			
102.01.01	X Bankası		15.581,60	
646	Kambiyo Karları			4,00
646.01	Banka İşlemlerinden Doğan		4,00	
	102	Bankalar		15.585,60
	102.01	TL Hesapları		
	102.01.01	X Bankası	15.585,60	
	8.000,00 USD X (1,9482 TL – 1,9477 TL) = 4,00 TL			
	123123 No'lu İhracat Fatura Tahsilat Kaydı			

120	Alıcılar		
120.03	İhracat İşlemlerinden Doğan		
120.02.04	Kai Feng İnt. Co.		
120.03.04.05	Kai Feng İnt. Co. EX003713 GÇB / 8.000,00 USD		
		15.581,60 TL (1)	15.585,60 (6)
		4,00 (5)	
		15.585,60	15.585,60

389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri		
389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri		
389.01.03	Kai Feng Int. Co. EX003713 GÇB / 8.000,00 USD		
		15585,60 (6)	15.581,60 (1)
		15.585,60	15.585,60

646	Kambiyo Karları		
646.02	İhracat İşlemlerinden Doğan		
		4,00 (5)	4,00 (7)
		4,00	4,00

TMS' ye göre tutulan bu kayıtların VUK'na göre yasal mevzuata uygun hale getirilmesi ve gerekli düzeltmeler aşağıdaki şekilde olacaktır.

Uyumlaştırma Tarihi İtibariyle				
	UFRS Mali Tablo Değeri	İlaveler	İndirimler	Düzeltilmiş Yasal Mali Tablo Değeri
Yurt Dışı Satışlar	15.581,60	4,00	-	15.585,60
Diğer İndirimler	-	-	-	-
Kambiyo Karları	4,00	-	-	-
Toplam	15.585,60			15.585,60

VUK		Detay	
646	Kambiyo Karları		4,00
646.02	İhracat İşlemlerinden Doğan	4,00	
	601 Bankalar		4,00
	601.01 Hong Kong Kai Fei Int. Co.	4,00	
	Vergi Mevzuatı Uyumlaştırma Kaydı		

3.2.3.2. Konsinye İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

E-stara Kozmetik A.Ş. imalatçısı olduğu ve birim maliyeti 4,00 TL ve birim satış fiyatı 2.50 USD olan sabun kalıplarından 10.000 tanesinin satışı konusunda, A.B.D’de yerleşik Miami Cosmetics Inc. ile 01.01.2015 tarihinde bir sözleşme yapmıştır. Düzenlenmiş olan sözleşmeye istinaden 05.01.2015 tarihinde 10.000 adet sabun ithalatçı firmaya gönderilmiş ve ithalatçı tarafından 10.01.2015 tarihinde malların tamamı Amerikan gümrüğünden çekilmiştir.

İthalatçı Miami Cosmetics Inc., 15.01.2015 tarihinde sabunlardan 5.000 adetinin satıldığını ihracatçı firmaya bildirmiş ve E-Stara Kozmetik A.Ş. satılan bu mallar için 15.01.2015 tarih ve 150115 numaralı faturayı düzenlemiştir. 20.01.2015 tarihinde faturası kesilen 5.000 adet sabun ihracat bedeli olan 12.500,00 USD ihracatçı bankasına gelmiştir. E-Stara Kozmetik A.Ş. gelen tutarın döviz tevdiat hesabına aktarılmasını istemiş ve banka bu işlem için 50,00 USD komisyon almıştır.

T.C. Merkez Bankası Kurları	
Tarih	Döviz Alış Kuru (USD/TL)
05.01.2015	2,5119
15.01.2015	2,5187
20.05.2015	2,6270

1	05.01.2015	Detay	
152	Mamuller		62.797,50
152.04	Yurtdışı Konsinye Mamuller		
152.04.02	Sabun	62.797,50	
152	Mamuller		
152.02	Stoktaki Mamuller		62.797,50
152.02.01	Sabun	62.797,50	
2.50,00 YSD X 10.000 ad. X 2,5119 TL = 62.797,50 TL			
Miami Cosmetics Firmasına Konsinye Gönderilen			
Sabunların Stok Çıkış Kaydı			

		15.01.2015	<u>Detay</u>		
2					
120	Alicilar			31.483,75	
120.02	Yurtdışı Alicilar				
120.02.03	Miami Cosmetics		31.483,75		
601	Yurtdışı Satışlar				
601.04	Miami Cosmetics				31.483,75
601.04.01	Konsinye Sabun Satışı		31.483,75		
<p>12.500,00 USD X 2,5187 TL = 31.483,75 TL Miami Cosmetics Firmasına Konsinye Gönderilen Sabunların 5.000 ad. 150115 Fat. No ile Satış Kaydı</p>					

		15.01.2015	<u>Detay</u>		
3					
120	Alicilar			85,00	
120.02	Yurtdışı Alicilar				
120.02.03	Miami Cosmetics		85,00		
646	Kambiyo Karları				
646.02	İhracat İşlemlerinden Doğan		85,00		85,00
<p>12.500,00 USD X (2,5187 TL - 2,5119) = 85,00 TL Miami Cosmetics Firmasına Konsinye Gönderilen Sabunların 5.000 ad. 150115 Fat. No ile Satış Kaydı</p>					

		15.01.2015	<u>Detay</u>		
4					
620	Satılan Malın Maliyeti			20.000,00	
620.04	Miami Cosmetics				
620.04.01	Sabun Satışı		20.000,00		
152	Mamuller				
152.04	Yurtdışı Konsinye Mallar				20.000,00
152.04.02	Sabun		20.000,00		
<p>4,00 TL X 5.000 ad. = 20.000,00 TL Satılan 5000 ad. Mamulün Maliyet Hesaplarına Devir Kaydı</p>					

5		20.01.2015	<u>Detay</u>	
102	Bankalar Hesabı			32.837,50
102.02	USD Hesapları			
102.02.01	X Bankası		32.706,15	
760	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri			
760.01	Komisyon Giderleri (50,00 USD X 2,6270 TL)		131,35	
				32.837,50
120	Alicılar Hesabı			
120.02	Yurtdışı Alicılar			
120.02.03	Miami Cosmetics		31.483,75	
601	Yurtdışı Satışlar			
601.02	İhracat Kur Farkı Geliri		1.353,75	
	12.500,00 USD X (2,6270 TL) = 32.837,50 TL			
	Tahsil Edilen İhracat Bedeli ve İlgili Gider ve Gelir			
	Hesaplarının Kaydı			

152	Mamuller			
152.04	Yurtdışı Konsinye Mamuller			
152.04.02	Sabun			
		62.797,50 (1)		31.483,75 (5)
				31.483,75 (7)
		62.797,50		62.797,50

646	Kambiyo Karları			
646.02	İhracat İşleminde Doğan			
				85,00 (3)
				85,00

TMS' ye göre tutulan bu kayıtların yasal mevzuata uyumlaştırması ile ilgili düzenlemeler ise aşağıdaki şekilde yapılır.

Uyumlaştırma Tarihi İtibariyle				
	UFRS Mali Tablo Değeri	İlaveler	İndirimler	Düzeltilmiş Yasal Mali Tablo Değeri
Yurt Dışı Satışlar	31483,75	1.353,75	-	32.922,50
Diğer İlaveler	1.353,75	85,00	-	-
Kambiyo Karları	85,00	-	-	-
Toplam	32.922,50			32.922,50

		<u>Detay</u>		
646	Kambiyo Karları		1.353,75	
646.03	İhracat İşleminde Doğan	1.353,75		
601	Yurtdışı Satışlar			1.353,75
601.03	Konsinye İhracat	1.353,75		
Yasal Mevzuat Uyumlaştırma Kaydı				

3.2.3.3. Serbest Bölgeye Yapılan İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Serbest bölgelere yapılan satış işlemleri ihracat kabul edilir.⁵¹ Yapılan ihracat işleminin ülke içinden başka bir ülkeye yapılan özellik arz etmeyen ihracat işlemi ile arasında bir fark yoktur. Serbest bölgelerdeki firmalar, defterlerini bilanço esasına göre TL veya döviz olarak tutabilirler. Bölgedeki para birimi TCMB tarafından kabul edilen konvertible dövizlerdir. Firmalar defterlerini TTK hükümlerine göre tutarlar ve Serbest Bölge Müdürlüklerine onaylatırlar.⁵²

2.2.3.4. Transit Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İstanbul'da faaliyet gösteren E-stara Kozmetik A.Ş. firması Malezya'da faaliyet gösteren KL Chemical firmasından tekrar yurtdışına satmak amacıyla birim fiyatı 1,00 USD olan 10.000 adet sabunu 10.01.2015 tarihinde satın almış ve ödemesini peşin olarak yapmıştır. Sipariş edilen sabunlar 19.01.2015 tarihinde İstanbul gümrüğüne girmiş ve E-Stara Kozmetik A.Ş. firması gümrükteki hamaliye hizmetleri için 200,00 USD ödemiştir. Firma, 20.01.2015 tarihinde Amerika'da faaliyet gösteren Miami Cosmetics firmasına 10.000 adet sabunu 150115 numaralı faturası ile 25.000,00 USD üzerinden peşin olarak satmıştır. İşletmenin günlük muhasebe kayıtları tuttuğunu ve sürekli envanter yöntemini takip ettiğini varsayarak, ilgili muhasebe kayıtları TMS' ye göre VUK farklılıkları da göz önünde bulundurulacak şekilde aşağıdaki gibi olacaktır.

⁵¹ 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete

⁵² Uçar Demirkan. *Kambiyo Mevzuatı ve Uygulaması*, TÜRMOB, 1996. s.16

T.C. Merkez Bankası Kurları	
Tarih	Döviz Alış Kuru (USD/TL)
10.01.2015	2,5119
19.01.2015	2,5160
20.05.2015	2,5150

1		10.01.2015	Detay	
159	Verilen Sipariş Avansları			25.119,00
159.02	Yurtdışı Sipariş Avansları			
159.02.04	Sabun		25.119,00	
	102 Bankalar			25.119,00
	102.02 USD Hesapları			
	102.02.01 X Bankası		25.119,00	
	10.000,00 USD X 2,5119 TL = 25.119,00 TL			
	KL Chemical Firmasına Verilen Avans Kaydı			

2		19.01.2015	Detay	
159	Verilen Sipariş Avansları			502,38
159.02	Yurtdışı Sipariş Avansları			
159.02.04	Sabun		502,38	
	102 Bankalar			502,38
	102.02 USD Hesapları			
	102.02.01 X Bankası		502,38	
	200,00 USD X 2,5119 TL = 502,38 TL			
	İhracat Masraf -Hamaliye Kaydı			

Bu işlemlerde dikkat edilmesi gereken diğer bir konu da “TMS-2 Stoklar” standardıdır. Bu standarda göre ithal edilen bir mal işletme tarafından iktisap edilinceye kadar katlanılan tüm maliyetler stok maliyetine dâhil edilecektir. Aynı şekilde vergi kanunlarımız açısından da durum aynıdır.⁵³

⁵³ Demirkan, s. 21

		19.01.2015	<u>Detay</u>	
3				
155	Transit Ticaret Stokları			25.621,38
155.02	Sabun			
155.02.03	Miami Cosmetics		25.621,38	
	159 Verilen Sipariş Avansları			25.621,38
	159.02 Yurtdışı Sipariş Avansları			
	159.02.04 Sabun		25.621,38	
	Verilen Avansın İlgili Stok Hesabına Aktarım Kaydı			

159	Verilen Sipariş Avansları			
159.02	Yurtdışı Sipariş Avansları			
159.02.04	Sabun			
		25.119,00 (1)		25.621,38 (3)
		502,38 (2)		
		25.621,38		25.621,38

		19.01.2015	<u>Detay</u>	
120	Alıcılar			25.150,00
120.02	Yurtdışı Alıcılar			
120.02.06	Miami Cosmetics		25.150,00	
	601 Yurtdışı Satışlar			25.150,00
	601.03 Transit Ticaret		25.150,00	
	10.000,00 USD X 2,5150 TL = 25.150,00 TL			
	Hasılat Kaydı			

Örneğimizde fiili olarak stoklarda bulunmayan bu mallar “155 Transit Ticaret Stokları” hesabında izlenmiştir. Ancak, “153 Ticari Mallar Hesabı” içinde de takip edilebilir.

		19.01.2015	<u>Detay</u>	
621	Bankalar Hesabı			25.621,38
621.04	USD Hesapları			
621.04.03	X Bankası		25.621,38	
	155	Transit Ticaret Stokları		25.621,38
	155.02	Sabun		
	155.02.03	Miami Cosmetics	25.621,38	
Satılan Transit Ticaret Stok Maliyetinin Gelir Tablosuna Aktarımının Kaydı				

2.2.3.5. Bedelsiz İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Bedelsiz ihracatlar veya bedelsiz ürünlerin direk olarak yurtdışına gönderilmeleri ihracat sayılmazlar. Bunlar bir numune veya örnektir ve gelecekte yapılması planlanan yurtdışı satışlar için bir temel oluşturmaktadır. Zira geri gelmemek üzere ihraç edilmektedir. Bu tür işlemlerde mamullerin stoklardan çıkartılarak pazarlama giderleri hesabına gönderilmesi uygulamada daha çok tercih edilmektedir. Bununla birlikte, mevzuatta bedelli veya bedelsiz olarak yurtdışına gönderilen malların aidiyeti değişeceğinden ihracat konusu olurlar.

Örnek olarak E-Stara Kozmetik A.Ş. birim maliyeti 4,00 TL olan sabunlarından 100 tanesini tanıtmak amacıyla potansiyel ithalatçı olarak gördüğü Miami Cosmetics firmasına 10.01.2015 tarihinde ve 01501015 sayılı fatura ile bedelsiz olarak ve “bedeli gümrük amaçlıdır” şerhi ile göndermiştir. Fiili ihraç tarihi 12.01.2015 dir. İşletmenin defterlerini günlük olarak ve sürekli envanter yöntemi ile tuttuğu varsayımı altında yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

		12.01.2015	<u>Detay</u>	
1	156	Bedelsiz Teslim Stokları		400,00
	156.05	Sabun		
	156.05.03	Miami Cosmetics	400,00	
	152	Mamuller		400,00
	152.01	Sabun	400,00	
4,00 TL X 100 ad. = 400,00 TL Bedelsiz Gönderilen Mamullerin Stok Aktarım Kaydı				

		12.01.2015	<u>Detay</u>	
2				
760	Pazarlama Satış Dağıtım			0,01
760.06	Bedelsiz İhracat / 01501015 Fatura		0,01	
	601	Yurtdışı Satışlar		0,01
	601.05	Bedelsiz İhracat / 01501015	0,01	
	01501015 No'lu Bedelsiz İhracat Fatura Kaydı			

Faturaların muhasebe kaydı açısından belli bir tarih ve numarayı takip etmesi önemlidir. Bedelsiz olarak ihraç edilen mamullere ait bir hasılat kaydı olmasa da raporlama açısından bedelsiz ürünlerin “iz bedel” ile “601 Yurtdışı Satışlar” hesabında muhasebeleştirilmesi daha doğru olacaktır. İz bedel; ekonomik olarak ömrünü tamamladığı halde fiilen kullanılmasına devam edilen iktisadi kıymetler ile gerçek değeri tespit edilemeyen veya edilmesi uygun görülmeyen ancak, muhasebe kayıtlarında izlenmesi gereken iktisadi kıymetlerin hesaplarda yer verilen en alt tutardır.⁵⁴

Dolayısı ile bedelsiz ihracat gerçek manada bir satış işlemi veya döviz artırıcı bir işlem olmaması ve satışı artırmaya yönelik bir gider olması sebebi ile “620 Satılan Malın Maliyeti” hesabı yerine “760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabında muhasebeleşmesi daha doğru olacaktır.

		12.01.2015	<u>Detay</u>	
1				
760	Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri			400,00
760.06	Bedelsiz İhracat / 01501015		400,00	
	156	Bedelsiz Teslim Stokları		400,00
	156.05	Sabun	400,00	
	156.05.03	Miami Cosmetics		
	Bedelsiz Gönderilen Mamullerin Maliyetlerinin Gelir Tablosuna Aktarımının Kaydı			

⁵⁴ İz Bedeli, 08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazete

2.2.3.6.Ticari Kiralama Şeklinde İhracatın Muhasebeleştirilmesi

E-Stara Kozmetik A.Ş. firması mülkiyeti kendisine ait olan ve defter değeri 80.000 TL olan likid dolum kazanını İran’da mukim Tebriz Cosmetics firmasına 20.01.2015 tarihinde yapmış olduğu bir sözleşme ile 2 aylığına kiralamıştır. Likit dolum kazanı, 25.01.2015 tarihinde gümrüğe taahhütname verilerek 100.000,00 TL tutarındaki 01501015 fatura ile “geçici ihracat” şerhi düşülerek fiili ihraç edilmiştir. Toplam nakliye bedeli 1.000,00 TL ve aylık kira geliri her ayın başında ödenmek kaydı ile 10.000,00 TL’ dir. Kira süresi dolan dolum kazanı 03.04.2015 tarihinde gümrüğe gelmiş ve gümrük işlemleri tamamlanarak mal çekilmiştir.

İşletmenin defterlerini günlük yevmiye kayıtları halinde ve sürekli envanter yöntemi ile tuttuğunu varsayarak gerekli muhasebe kayıtları TMS ve Vergi mevzuatı açısından aşağıdaki şekilde olacaktır.

Sözleşme Kira Tutarları		
Tarih	Fatura No	Tutar
01.02.2015	1501017	10.000,00
01.03.2015	1501021	10.000,00

Ticari kiralama kapsamında geçici ihracı yapılacak eşya ile ilgili yapılacak işlemler mevzuatlarımızda belirtilmiştir. Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat, gümrük mevzuatına tabidir.⁵⁵ Ticari kiralama yoluyla geçici çıkışı yapılacak eşyaya gümrük muafiyeti uygulanabilmesi için eşyanın yeniden ithali sırasındaki ayniyetinin değişmemiş olması gerekmektedir.⁵⁶

⁵⁵ İhracat Yönetmeliği 13. Md. 12.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete

⁵⁶ 4458 sayılı Gümrük Kanunu 169. Md.

“TMS-17 Kiralama İşlemleri” standardı kapsamında kiralama işlemi için katılan maliyetler kira gelirleri arasında paylaştırılarak gelire bağlı sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.

1		25.01.2015	Detay		
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar			100.000,00	
256.02	Kiralanın Duran Varlıklar				
256.02.02	Yurtdışı				
256.02.02.01	Tebriş Cosmetics				
256.02.02.01.01	Maliyet Bedeli		100.000,00		100.000,00
253	Tesis Makine ve Cihaz				
253.02	Likit Dolum Kazanı		100.000,00		
Kiralanan DV Hesaplar Arasında Virman Kaydı					

2		25.01.2015	Detay		
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar			1.000,00	
256.02	Kiralanın Duran Varlıklar				
256.02.02	Yurtdışı				
256.02.02.01	Tebriş Cosmetics				
256.02.02.01.01	Kiralama Maliyet Bedeli		1.000,00		
102	Bankalar				
102.01	TL Hesapları				1.000,00
102.01.02	X Bankası		1.000,00		
Kiralama Maliyeti Defter Değerine Eklenmesi Kaydı					

İlerde yeniden değerlendirme söz konusu olabileceği için VUK’ a göre duran varlıklar kayıtlı defter değerleri ile değerlendirilmemektedir. İktisap tarihinden sonraki harcamalar defter değerine ancak varlığın kapasite ve performansını artırıcı olmak kaydı ile ilave edilebilir. Bu durumda geçici ihracat ile yurtdışına çıkmış olan eşyanın geri ithalatında gümrük muafiyeti sorunu ortaya çıkacaktır.

3		25.01.2015	Detay		
740	Hizmet Üretim Maliyetleri			0,01	
740.01	Kira Maliyetleri		0,01		
601	Yurtdışı Satışlar				0,01
601.04	Yurtdışı Kira Gelirleri		0,01		
01501015 No Geçici İhracat Faturası Kaydı / İz bedeli					

4		01.02.2015	<u>Detay</u>		
120	Alicilar			10.000,00	
120.02	Yurtdisi Alicilar				
120.02.06	Tebriz Cosmetics		10.000,00		
601	Yurtdisi Satislar				10.000,00
601.04	Yurtdisi Kira Gelirleri		10.000,00		
01501017 No'lu Kira Ücret Faturası Kaydı					

5		01.02.2015	<u>Detay</u>		
740	Hizmet Üretim Maliyetleri			500,00	
740.01	Kira Maliyetleri		500,00		
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar				500,00
256.02	Kiralanan Duran Varlıklar				
256.02.02	Yurtdisi				
256.02.02.01	Tebriz Cosmetics				
256.02.02.01.01	Kiralama Maliyetleri		500,00		
Kiralama Maliyetinin İlgili Hesaba Aktarımı					

6		01.03.2015	<u>Detay</u>		
120	Alicilar			10.000,00	
120.02	Yurtdisi Alicilar				
120.02.06	Tebriz Cosmetics		10.000,00		
601	Yurtdisi Satislar				10.000,00
601.04	Yurtdisi Kira Gelirleri		10.000,00		
01501021 No'lu Kira Ücret Faturası Kaydı					

7		01.03.2015	<u>Detay</u>		
740	Hizmet Üretim Maliyetleri			500,00	
740.01	Kira Maliyetleri		500,00		
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar				500,00
256.02	Kiralanan Duran Varlıklar				
256.02.02	Yurtdisi				
256.02.02.01	Tebriz Cosmetics				
256.02.02.01.01	Kiralama Maliyetleri		500,00		
Kiralama Maliyetinin İlgili Hesaba Aktarımı					

8		03.04.2015	Detay		
253	Tesis Makine ve Cihaz			80.000,00	
253.02	Likit Dolum Kazanı		80.000,00		
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar				80.000,00
256.02	Kiralanan Duran Varlıklar				
256.02.02	Yurtdışı				
256.02.02.01	Tebriz Cosmetics				
256.02.02.01.01	Maliyet Bedeli		80.000,00		
Geri Gelen Kazanın Stok Aktarım Kaydı					

2.2.3.7. Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri İhracatının Muhasebeleştirilmesi

E-Stara Kozmetik A.Ş. İran' da mukim Tebriz Cosmetics firmasına kiraladığı likit dolum kazanının kurulumu için 10.000, USD bedeli karşılığında bir adet teknisyeni 25.01.2015 tarihinde İran'a göndermiştir. Teknisyenin tüm yolculuk ve konaklama masrafları Tebriz Cosmetics firmasına aittir. Kurulum işlemi 01.02.2015 tarihinde tamamlanmış ve teknisyen aynı gün İstanbul'a geri gelmiştir. Verilen kurulum hizmeti 02.02.2015 tarihinde 0150201 numaralı fatura ile Tebriz Cosmetics firmasına faturalanmıştır. Dolar kuru 2.85 TL' dir.

İşletmenin muhasebe kayıtlarını günlük olarak tuttuğu varsayımı ile gerekli muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

1		02.02.2015	Detay		
120	Alıcılar			28.500,00	
120.02	Yurtdışı Alıcılar				
120.02.06	Tebriz Cosmetics		28.500,00		
601	Yurtdışı Satışlar				28.500,00
601.03	Bakım Onarım ve Montaj		28.500,00		
10.000,00 USD X 2.8500 TL= 28.500,00 TL					
0150201 Hizmet Satış Faturası Hasılat Kaydı					

Hizmet ihracatlarında gümrükleme işlemi yoktur. Hasılat ise hizmetin ifa edilmesi ve hizmet ihracatına ilişkin satış faturasının düzenlenmesi ile doğmuş sayılmaktadır.

3.3. İHRACAT İŞLEMLERİNİN BEYAN EDİLMESİ

İhracat işlemlerinin beyan edilmesinde esas alınması gereken tarih ilgili mevzuat gereğince fiili intaç tarihi olup bu tarih ihraç edilen eşyanın T.C. gümrük hattını geçtiği tarihtir.⁵⁷ Bu tarihin ait olduğu döneme ait K.D.V. beyannamesi ile K.V.K ve G.V. açısından da o döneme ait gelir olarak sayılacaktır. İhracat bedelleri toplamı olan döviz gelirleri mal ihraç tarihindeki T.C.M.B döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilir ve K.D.V beyannamesinin “Tam istisna kapsamına giren işlemler” bölümünde 301 işlem kodu ile beyan edilirler. Ayrıca, ihracatın maliyeti açısından K.D.V’ye tabii olan bir işlemler nedeni ile oluşan yüklenilen K.D.V’de bu bölümde belirtilmelidir.

İhracatta hizmet açısından ise işlem aynı şekilde yapılmaktadır. Sadece fiili ihraç tarihi yerine yurtdışına kesilen ihracat faturası tarihi dikkate alınacaktır.

3.4. İHRACAT İŞLEMLERİNDE K.D.V VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde Türk Vergi Mevzuatı ve K.D.V.K açısından ihracat işlemlerinde K.D.V iadesi ele alınacaktır.

3.4.1. İhracat İşlemlerinde K.D.V İadesi ve İlgili İşlemler

İhracat işlemlerinde K.D.V istisnası yapılmış olan ihracat işleminin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. İhraç edilen malın içinde bulunan ve ihracatçı tarafından ödenen K.D.V ihracat işleminde alıcıdan tahsil edilememekte ve bu durum ihraç edilen malın maliyetini artıran bir kalem olarak ortaya çıkmaktadır. Böylece ihracatçı, ihraç edilen mal veya hizmetin maliyetinde bulunan K.D.V’nin iadesini talep etmektedir. Bu talep edilen K.D.V yüklenilen K.D.V olarak adlandırılır.

İhraç edilmek üzere alınan veya üretilen malların K.D.V yükü oluşturan kısımları da iade konusu olmaktadır. Üretilen malların maliyetleri hesabında aslında 3 hesap kullanılmaktadır. Bunlar sırasıyla, “Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri”, “Direkt İşçilik Giderleri” , ve “Genel Üretim Giderleri” dir. İhraç edilen malın maliyetinde

⁵⁷ VUK Genel Tebliği, 3. Md. 08.09.2012 tarih ve 396 sayılı Resmi Gazete

varsa ayrıca “Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri” ve “Genel Yönetim Giderleri” yapılan ihracatla ilişkili kısım kadar iade konusuna girmektedir.

İhracat istisnasından doğan KDV iadesini işletmeler vergi dairelerine verdikleri kendi banka hesaplarına direkt olarak yatırılması sonucu nakden alabilecekleri gibi, vergi ve SGK borçlarına mahsuben de kullanabilmektedirler. İhracat istisnasından doğan KDV iadeleri 84 No’lu KDV Genel Tebliği kapsamında düzenlenmiştir. İşletmeler “Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Tasdik Raporu” ile iadelerini alabilirler.

KDV iadelerinde mahsuben iade alınacak ise aşağıdaki belgeler vergi daireleri tarafından istenmektedir.

- a) İadeye konu olan ihracata ilişkin Gümrük Çıkış Beyannamesi aslı veya noter tarafından onaylanmış örneği
- b) İhracatçı tarafından düzenlenmiş satış faturalarının (ihracat faturaları) aslı veya onaylı örnekleri
- c) İhracatın gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- d) İhraç edilen mal veya hizmetin bünyesine giren mal ve hizmet alımlarına ait faturalar hesaplamaları gösteren indirilecek KDV listesi/tablosu

3.4.2. İhracat İşlemlerinden Doğan KDV İadesinin Muhasebeleştirilmesi

Stara Tekstil A.Ş. Mart 2015 dönemi KDV beyannamesinde 225.000,00 TL ihracat teslim bedeli beyan etmiş. Bu teslim için yüklendiği KDV ise 25.000,00 TL olarak hesaplanmıştır. Firmanın hesaplamış olduğu Mart 2015 dönemine ait KDV bilgileri şu şekildedir.

Toplam Hesaplanan KDV	50.000,00 TL
Toplam İndirilecek KDV	70.000,00 TL
Önceki Dönemden Devreden KDV	1.000,00 TL

Söz konusu varsayımlara istinaden KDV tahakkuk ve iade işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

		31.03.2015	<u>Detay</u>	
391	Hesaplanan KDV			50.000,00
391.03	Mart 2015		50.000,00	
190	Devreden KDV			21.000,00
190.03	Mart 2015		21.000,00	
191	İndirilecek KDV			70.000,00
191.03	Mart 2015		70.000,00	
190	Devreden KDV			1.000,00
190.02	Şubat 2015		1.000,00	

Tahakkuk kaydı bittikten sonra Mart 2015 döneminde “Sonraki Döneme Devreden KDV” tutarı 21.000,00 TL olarak hesaplanmıştır. Bu nedenle Mart 2015 döneminde yapılan ihracata ilişkin hesaplanan 25.000,00 TL tutarındaki yüklenilen KDV’nin yalnızca 21.000,00 TL’ si iade konusu olabilmektedir. KDV İadesi işlemlerinde yüklenilen KDV rakamı devreden KDV rakamından büyük ise genellikle mahsup edilmektedir.⁵⁸

İade talebinde bulunan mükellefin hesaplanan iade tutarının 12.000,00TL sini işletmenin gelir vergisi borcuna mahsup edeceğini ve kalan 9.000,00 TL’nin de nakit olarak işletmenin X bankasındaki hesabına yatırılmasını talep ettiğini varsayarsak iade sonrası Mayıs 2015 döneminde yapılacak muhasebe kayıtları şu şekilde oluşmuş olacaktır.

		25.05.2015	<u>Detay</u>	
136	Diğer Çeşitli Alacaklar			21.000,00
136.01	Vergi Dairesinden Alacaklar		21.000,00	
190	Devreden KDV			21.000,00
190.02	Mart 2015			

⁵⁸ Atilla Bağrıaçık. *Dış Ticarete Uygulamalı KDV İşlemleri ve Muhasebesi*, 2000, s.108

		25.05.2015	<u>Detay</u>	
102	Bankalar			21.000,00
102.01	TL Hesapları			
102.01.01	X Bankası		9.000,00	
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar			
360.03	Muhtasar Bey. Gelir Vergisi		12.000,00	
136	Diğer Çeşitli Alacaklar			21.000,00
136.01	Vergi Dairesinden Alacaklar		21.000,00	



4. İTHALAT ÇEŞİTLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1. İTHALAT ÇEŞİTLERİ

İthalat Çeşitleri genel ticaret çerçevesinde işlemin özelliğine bağlı olarak değişmekte ama İthalat Yönetmeliği'nde herhangi bir sınıflandırmaya tabi tutulmamaktadır. Ancak, genel uygulamalarda yapılan işlemler kendi aralarında gruplanmıştır.⁵⁹

4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca ülkemizin taraf olduğu uluslar arası anlaşmalara ait hükümler saklı kalmak kaydı ile ithalat rejimine tabi tutularak Türkiye gümrük bölgesine giren eşya ile üretiminde kullanılan girdilerin yerli olup olmadığına bakılmaksızın Türk menşeli sayılan eşya serbest dolaşımında bulunan eşyadır. Türkiye gümrüklerine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerinin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ve diğer mali yükümlülüklerin yerine getirilmesi ile mümkün olmaktadır. Her türlü mal ve hizmet ithali vergiye tabidir. Bu ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.⁶⁰

Bu başlık altında karşılaşılan ithalat çeşitleri ve işlemlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

4.1.1. Özellik Arz Etmeyen İthalat

Mevzuatımızda vergi numarasına sahip olmak kaydı ile her gerçek ve tüzel kişilerin yapabileceği ithalat olarak adlandırılmaktadır. Burada özel kanunlarca yasaklanmamış mal ve hizmetlerin ithalatı hariçtir. Aynı zamanda serbest ithalat, normal ithalat, libere ithalat ve ticari ithalat olarak da isimlendirilmektedir.

Kamu ahlakı, kamu düzeni veya kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki korunması açısından sorun teşkil etmeyen ve ticari mülkiyet açısından sakınca olmayan

⁵⁹ Ümit Ataman. *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, İİTİA Nihad Sayar Vakfı Yayınları, İstanbul 2.Baskı, 2000, s. 249

⁶⁰ 3065 sayılı KDV Kanunu, 1. Md.

ithalatlar genelde bu isimle adlandırılmaktadır. Kambiyo mevzuatı hükümleri saklı kalmak kaydıyla gümrük mevzuatı açısından sunulması gerekli evraklar ile birlikte doğrudan gümrük idaresine başvurmak sureti ile işlemlere başlanır.

4.1.2. İzne Bağlı İthalat

İthalat işleminde mal veya hizmetin yurda getirilmesi veya millileştirilmesi işlemlerinde yetkili kurum veya kurumlarının özel izinlerine bağlanmış eşyaların ithalatıdır. İthalat rejimi çerçevesinde gerçekleştirilecek işlemlerde, uyulması gerekli prosedür ve ilgili kurumlardan alınması gereken izinler Müsteşarlık tarafından her yıl tebliğ edilmektedir.

Tütün ve alkol ürünleri, müzik sinema ve video eserleri, her türlü para ve kıymetli maden, harita ve navigasyon aletleri, elektrik ve elektromekanik ürünler, patlayıcı özelliğe sahip malzemeler, her türlü silah ve mühimmatları, kara yolu ve hava yolu taşıtları gibi mal ve hizmetler izne bağlı ithalat kapsamında değerlendirilmektedir.

4.1.3. Özelliği Olan İthalat

İthalatı belli kanun ve kararnamelerle belirli kurum ve kuruluşlara bırakılan mal ve hizmetlere ilişkin ithalat özelliği olan ithalat olarak değerlendirilmektedir. Fuar, sergi ve benzeri faaliyetlerde kullanılan eşyalar bu grupta değerlendirilir.

4.1.4. Özel Anlaşmalara Dayanan İthalat

Bu rejimde ithalat özel anlaşmalara dayalı olarak askeri mal ve malzeme ithalatı için yapılan anlaşmalara dayalıdır. Kuzey Atlantik İttifakı (NATO) ile yapılmış anlaşma bu tür ithalata örnektir. Bu tip ithalat için üç nüsha “Müracaat Mektubu” ile gümrük idarelerine başvurularak yapılır. Gümrük idarelerince müracaat mektubu gümrük beyannamesine eklenir.⁶¹ NATO projelerinin bitmesi ile birlikte, ilgili merciinin görüşü alınmak ve her türlü mali yükümlülükler tamamlanması kaydıyla ithal edilen eşya ve malzemeler Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın iznine tabiidir.⁶²

⁶¹ İthalat Yönetmeliği, 31 Aralık 1995 tarihli ve 22510 sayılı Mükerrer Resmi Gazete

⁶² İthalat Yönetmeliği, 31 Aralık 1995 tarihli ve 22510 sayılı Mükerrer Resmi Gazete

4.1.5. Geçici İthalat

Geçici ithalat rejimi, ülkede serbest olarak dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen veya kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın geçici olarak ithal edilmesi ve sonrasında tekrar ihraç edilmesi işlemlerini kapsamaktadır.⁶³

Gümrük idaresince geçici ithalata tabi malzemelerin tekrar yurtdışına gönderilmesi sürecine kadar ithalat vergileri karşılığında teminat alınır ve geçici ithalata konu malzeme ithalat vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma sokulur. Geçici ithalatta süre 24 ayı geçmemek kaydı ile gümrük idaresince belirlenir.⁶⁴

Geçici ithalatta malzemenin, kullanımı sırasındaki yıpranma haricinde herhangi bir değişikliğe uğramaması gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 131. Maddesinde ithalat vergilerinden muaf olarak geçici ithalat rejiminin uygulanabileceği durum ve şartlar Bakanlar Kurulu'nun 2009/15481 sayılı kararı ile belirlenmiştir. Karar'da belirtilen şartları taşıması halinde geçici ithalat rejimi ile tam muafiyet kapsamında ithal edilebilecek eşyalar şunlardır:

a) Taşıt araçları

Ticari ve özel kullanıma mahsus kara, hava ve deniz taşıtları ile paletler ve konteynırlar.

b) Taşıt araçları dışındaki eşya

Yolcular tarafından ithal edilen kişisel ve sportif amaçlı eşya, gemi adamları ihtiyaç malzemeleri, kriz hali için gönderilen yardım malzemeleri, tıbbi ve cerrahi teçhizat ile laboratuvar malzemeleri, canlı hayvanlar ve bunlara ait teçhizat, ses, görüntü veya veri taşıyan eşyalar, turistik reklam malzemeleri, pedagojik materyal ve bilimsel malzemeler, numuneler, yedek parça aksesuar ve ekipman, ekonomik etkisi olmayan eşyalar, fuarlarda sergilenmek veya satılmak amacıyla getirilen eşyalar.

⁶³ 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 128. Md.

⁶⁴ 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 379. Md.

Geçici ithalat kapsamında getirilemeyecek eşya ise şunlardır;⁶⁵

- a) İthal yasak eşya
- b) Tüketilebilir nitelikte olan eşya
- c) Ayniyeti tespit edilemeyen eşya
- d) Ülke ekonomisine zarar verecek ve ülke içindeki firmaların ekonomik çıkarlarını olumsuz etkileyecek gümrük ve ticaret bakanlığınca belirlenen eşya

Kısmi muafiyet kapsamında geçici ithalat rejimine tabi tutulacak olan eşyaların yurtdışı kalacakları süre için ithalat vergilerinin %3 her ay için tahsil edilir. Buna göre gümrük değeri 5.000,00 TL olan eşyanın gümrük vergisi oranının %20 ve KDV oranının ise %18 olduğu varsayımı ile malzemenin 4 aylığına geçici ithalat rejimine tabi olacağını kabul edersek vergilerin tahsil edilecek ve teminata bağlanacak kısımları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Gümrük Vergisi (5.000,00 TL X %20)	= 1.000,00 TL
Ödenecek Gümrük Vergisi (1.000,00 TL X 4 ay X %3)	= 120,00 TL
Teminata Bağlanacak Gümrük Vergisi (1.000,00 TL – 120,00 TL)	= 880,00 TL
Hesaplanan KDV [(5.000,00 TL + 1.000,00 TL) X %18]	= 1.080,00 TL
Ödenecek KDV (1.080,00 TL X 4 ay X %3)	= 129,60 TL
Teminata Bağlanacak KDV (1.080,00 TL – 129,60 TL)	= 950,40 TL

4.1.6. Kesin İthalat

Mali yükümlülük ve mükellefiyetlerin teminata bağlanması suretiyle kısmi muafiyet veya tam muafiyetle getirilen eşyaların bedellerinin ödenmesi sureti ile eşyanın kesin olarak ithalinin gerçekleşmesi işlemidir. Kesin ithalat için, iki adet proforma fatura, eşyanın yurda girişi esnasından düzenlenmiş olan geçici gümrük beyannamesi ve harçların yatırıldığına dair makbuzun aslı ile birlikte Dış Ticaret Müsteşarlığı'na başvuru yapılır.⁶⁶

⁶⁵ İthalat Yönetmeliği, 9. Md. 21.12.1996 tarih ve 22854 sayılı Resmi Gazete

⁶⁶ İthalat Yönetmeliği, 9. Md. 21.12.1996 tarih ve 22854 sayılı Resmi Gazete

4.1.7. Uluslararası Fuarlar Yoluyla Yapılan İthalat

Yurtiçinde düzenlenecek olan uluslar arası sergi ve fuarlarda sergilenmek üzere eşyanın geçici olarak ithal edilmesidir. 2011/1 sayılı “Yurt içinde Düzenlenen Uluslararası Fuarlara İlişkin Tebliğ”⁶⁷ kapsamında sadece teşhir amacı ile getirilen eşyaların kesin satışı fuar bitiminden sonra yapılabilmektedir. Kesin satışı takiben kesin ithalat hükümleri uygulanır. Kesin ithalatın gerçekleşmesi ile eşya üzerindeki geçici ithalat hükümleri tamamen ortadan kalkmaktadır.

4.1.8. Bedelsiz İthalat

Bedelsiz ithalatta yurt dışından alınan malın bedeli yurt dışına döviz transferi edilmeksizin veya bedeli yurtdışında ve bedeli yurt dışından getirilmesi zorunlu olmayan kazanç veya tasarruflarla ile ödenmiş olan malların ithal edilmesi işlemidir.⁶⁸

Bedelsiz ithalatta da aynen bedelli ithalatta olduğu gibi gümrük vergisi, resim, harç ve fonlar gümrük idareleri tarafından tahsil edilebilmektedir. İşlemin doğal sonucu olarak KDV doğmaktadır. Malın KDV hariç satın alınan veya ihraç edilen ülkedeki FOB değeri ile Gümrük Müsteşarlığı’nca belirlenecek kıymet tespiti için gerekli vergiye esas oran çarpımına navlun ve sigorta bedellerinin eklenmesi sonucunda gümrük vergisi matrahı ortaya çıkmaktadır. KDV matrahı ise gümrük vergisi matrahı ile ödenecek gümrük vergisinin toplamı sonucunda ortaya çıkmaktadır.

4.2. İTHALAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin genel esaslar belirtilerek bu esaslar dahilinde ithalat işlemlerinin TMS kapsamındaki Türk vergi mevzuatı dahilinde farklılıklarla birlikte ne şekilde muhasebeleştirildiği anlatılacaktır.

⁶⁷ Yurt içinde Düzenlenen Fuarlara İlişkin Tebliğ, 31 Aralık 2010 tarihli ve 27802 sayılı Mükerrer Resmi Gazete

⁶⁸ 4458 sayılı Gümrük Kanunu. 167. Md.

4.2.1. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Esasları

İthal edilen malın muhasebeleştirilmesinde süreç ithal edilen malın maliyetinin hesaplanması açısından özellik göstermektedir. İthalatın başlaması ve tamamlanması arasında geçen sürede oluşan satın alma maliyeti, gümrükte ödenen vergi, fon, resim ve harçlar ile sigorta ve navlun bedelleri, her türlü yükleme –boşaltma ve nakliye gibi hizmetler ile komisyonları kapsamaktadır. Ayrıca ithalatın finansmanında kullanılan ve ithalat teminatı için ödenen faiz ve komisyonlarda ithal edilen malın maliyetine ilave edilebilmektedir. Bununla birlikte, aracılarla yapılan çalışmalarda eğer aracı malın yasal mülkiyetini üstlenmiyorsa ihracatçı firmaya hizmetler sunuyor demektir ve yapmış olduğu iş hizmet olarak değerlendirilir.⁶⁹

Muhasebeleştirme işlemleri yapılırken dikkat edilmesi gereken ilk nokta, ilk madde ve malzeme ithalatında ithal edilen hammaddenin üretime sokulabilir duruma getirilinceye kadar, sabit kıymet ithalatında ise sabit kıymetin işletme tarafından kullanılabilir konuma getirilinceye kadar katlanılan giderlerin ithalat maliyeti içinde değerlendirilmesi gerekir. Dolayısı ile bu giderler ithal edilen hammadde ve ya malzemenin maliyeti olarak kabul edilecektir.⁷⁰

Gayrimenkuller ise VUK 269. Maddeye göre maliyet bedelleri ile değerlendirilir ve;

- a) Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri (tamamlayıcı parçaları) ve teferruatı (eklentileri)
- b) Tesisat ve makineler
- c) Gemiler ve diğer taşıtlar
- d) Gayri maddi haklar, gayrimenkul olarak sınıflandırılmaktadır.

Aynı zamanda VUK 270. Maddesinde ise gayrimenkullerde, maliyet bedeline satın alma bedelinden başka hangi giderlerin gireceği de belirtilmiştir. Bu giderler;

- a) Makine ve tesisattan alınan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri

⁶⁹ DTM, “100 Soruda Dış Ticaret”, 2006, İGEME, s.37

⁷⁰ İthalat Mevzuatı, İthalata Ait Esaslar, İGEME, 2006, s.8

b) Mevcut bir binanın yeniden inşa edilmek üzere satın alınmasıyla yıkılması ve katlanılan arsa tesviye giderleri

Ek olarak katlanılan VUK'a göre noter, komisyon, tellaliye giderleri, emlak alım ve tüketim vergileri de malın maliyetine dahil edilmekte veya genel giderler arasında göstermekte serbest bırakılmışlardır. Ancak, TMS'de ise bu giderler maddi varlıklarla ilişkilendirildikleri ölçüde elde etme maliyetine dahil edilebilmektedir.

Buna ilave olarak, ithal edilen gayrimenkullerin, ithal edilip aktifleştirildiği tarihle, gayrimenkullerin bedellerinin ödendiği tarih arasındaki kur farklarının, gayrimenkulün kur bedeline eklenmesi zorunludur.

VUK 274. Maddesine göre emtialar da maliyet bedeli esasına göre değerlendirilmektedir. "TMS-2 Stoklar" standardının 10. Maddesine göre Stokların maliyeti tüm satın alma ve dönüştürme maliyetleri ile birlikte stokların kullanım ve mevcut duruma gelmesi için katlanılan diğer maliyetleri de içermektedir. Vadeli mal alışlarında vade farkı VUK a göre malın maliyeti içinde yer alırken "TMS-2 Stoklar" standardına göre vade farkı finansman gideri olarak kayıt altına alınır.⁷¹

Stoklara ilişkin satın alma maliyetleri ise TMS 11. Maddesinde "Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (vergi dairesinden iade alınabilecek vergiler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır." denilmektedir.

Bu bilgilerden hareketle aslında stok ve maddi duran varlıkların elde etme maliyetlerinin belirlenmesi açısından VUK hükümleri ve TMS açıklamaları genel anlam itibari ile paralellik göstermekle birlikte aralarındaki fark borçlanma maliyetlerinin ithal edilen eşyanın maliyetine eklenip eklenmeyeceği konusunda ortaya çıkar.

Maliye Bakanlığı bu hususta; bir sabit kıymet alınması amacıyla alınan krediye ilişkin kur farklılıkları ve faizlerin, sabit kıymetin aktifleştirildiği hesap döneminin sonuna kadar sabit kıymetin maliyeti ile ilişkilendirmesini, bu dönem sonrasında ise

⁷¹ Ayşe Yereli. *TMS-2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması*, 2012. s.21

ister sabit kıymetin maliyeti ile ilişkilendirilmesini isterse doğrudan dönem gideri olarak kayıt altına alınmasını bir görüş olarak belirtmiştir. Bu bilgiye ilave olarak 163 Sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde⁷² konu ile ilgili şu açıklamaya yer verilmiştir;

“...Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır.”

“TMS-23 Borçlanma Maliyetleri” standardına göre, bir ticari kuruluş tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler borçlanma maliyeti olarak tanımlanmaktadır. Ancak, aynı standarda göre özellikli varlıklar ise *“Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.”* ve özellikli varlıklar dışında kalan varlıkların alımına ilişkin katlanılan borçlanma maliyetleri varlığın maliyeti ile ilişkilendirilmemekte doğrudan dönem gideri olarak kabul edilmekte ve muhasebeleştirilmektedir.⁷³

İthal edilen eşyaya ilişkin satın alma bedelleri ve ithalat harcamaları, ithal edilen eşyanın niteliğine göre ithalat tamamlanıncaya kadar muhasebe hesap düzeninde *“159 Verilen Sipariş Avansları”* veya *“259 Verilen Avanslar”* hesaplarında takip edilmektedir.

İthal edilen eşyanın işletme tarafından kullanılabilir duruma getirilinceye kadar bu hesaplarda izlenen harcamalar, ithal edilen eşyanın maliyeti olarak stok hesaplarına veya sabit kıymet hesaplarına aktarılır. Buradan da anlaşılacağı gibi bu amaçla verilen avanslar ithal edilen eşyanın maliyeti niteliğinde olduğundan özün önceliği kavramı gereği bir sabit kıymet veya stok özelliği göstermektedir. İleride anlaşma konusu edilen malın teslimi veya hizmetin ifası sırasında tahakkuk edecek alacak nedeniyle peşinen önceden alınan avans, ne bir borç ne de bir alacaktır.⁷⁴ Bu nedenle bir eşyanın alımını

⁷² 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 27 Ocak 1985 tarihli ve 18648 sayılı Resmi Gazete

⁷³ T.M.S.-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, 8. Md.

⁷⁴ Tezcan Atay. *Yabancı Para Cinsinden Olan Avansların Değerlemesi*, Yaklaşım Dergisi, 2000, s.137

garantileyen avanslar “TMS- 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardına göre parasal olmayan bir kalem olarak kabul edilmekte ve vergilendirme dönemlerinde değerlemeye tabi tutulmamakta, eşyanın teslim alınması sırasında yani işlem gününde değerlendirilmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın görüşleri ve Danıştay kararları kapsamında ise, Standarttan farklı olarak, verilen avansların vergi dönemlerinde değerlemeye tabi tutularak dönem kar veya zararıyla ilişkilendirilmesi uygun görülmektedir.

Maliye Bakanlığı'na intikal eden olaylarda konuyla ilgili Bakanlığın vermiş olduğu iki özelge aşağıdaki gibidir:

“Avans ödemeleri, alıcı için satıcı firmadan alacağı mal karşılığında bir alacak teşkil ettiğinden San. ve Tic. A.Ş.'nin makine alımı için satıcı firmaya döviz cinsinden ödediği avans; hesap dönemi sonlarında VUK' un 263'üncü maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'nda tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlendirilecek ve ortaya çıkan kur farkı dönem kazancıyla ilişkilendirilecektir.”⁷⁵

“ Şirketin döviz olarak almış olduğu avanslar şirket için bir borç niteliğinde olacağından, döviz olarak alınan bu avansların dönem sonunda değerlemeye tabi tutulması ve değerlendirme sonucunda oluşacak kur farklarının da kar-zarar hesabına yazılması mümkün bulunmaktadır.”⁷⁶

Ayrıca Danıştay 3. Daire'nin görüşüne göre⁷⁷ “Yapılacak ithalatın bedeline mahsuben, yabancı satıcıya ödenen sipariş avansı dövizli olacaktır. Dönem sonunda kur değerlemesine tabi tutulması ve kur farkının gelir yazılması gerekir.”

Aynı şekilde Danıştay 4. Daire'nin görüşünde⁷⁸ yukarıdaki görüşe paralel olarak *“Avanslar, gelecekte yapılacak olan mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder. Bu haliyle avanslar gerçek bir borç veya alacaktan farksızdır. Zira avansa konu işlemten vazgeçilmesi halinde avans tutarı talep edilebilir bir borç veya alacağa dönüşmektedir. Bu durumda verilen avansların işletmenin*

⁷⁵ Maliye Bakanlığı, 17.09.1998 tarih ve B.07. GEL 0.29/2949-280-270/32756 sayılı Özelgesi

⁷⁶ Maliye Bakanlığı, 05.06.2001 tarih ve B.07. GEL 0.29/2949-280-282/30521 sayılı Özelgesi

⁷⁷ Danıştay 3. Daire, 25.02.1999 tarih ve E, 1997/2370 K.1999/692 sayılı Karar

⁷⁸ Danıştay 4. Daire, 14.04.2004 tarih ve E, 2002/4121 K.2004/196 sayılı Karar

kasasında olsa idi nasıl değeriyecek ise, o şekilde değeriyecek gerekir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde de bu husus benimsenmiştir. Verilen sipariş avansları "159- Verilen Sipariş Avansları" hesabında izlenmektedir. Aksinin düşünülmesi halinde ise, işletmenin gerçek mali durumunun ortaya çıkması mümkün değildir." açıklamasına yer verilmiştir.⁷⁹

4.2.2. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu bölümde, yukarıdaki bölümde anlatılan "İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Esasları"na uygun olarak, TMS ve VUK farklılıkları göz önünde bulundurularak örnek bir uygulama ile ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi açıklanacak ve ilgili kayıtlar örnek uygulama ile yapılacaktır.

İstanbul 'da faaliyet gösteren ESK Kozmetik A.Ş. birim fiyatı 40.000,00 USD olan 5 adet pomat dolun makinesi için Malezya 'da mukim KL Machinery firması ile anlaşma yapmış, makine bedeli için 01.03.2015 tarihinde 6 ay vadeli ve aylık %1.10 (+%15 KKDF, %5 BSMV) faizli USD kredisi çekerek 02.03.2015 tarihinde ihracatçı firmaya banka kanalı ile ödemiştir. Yine aynı tarih olan 02.03.2015 de 10.000,00 USD olan sigorta bedeli ithalatçı ESK Kozmetik A.Ş. tarafından karşılanmıştır. 10.03.2015 tarihinde makineler İstanbul gümrüğüne girmiş ve 5.000,00 USD navlun bedeli nakliyatçı firmaya ödenmiştir. 11.03.2015 tarihinde tahakkuk eden %8 gümrük vergisi, %18 KDV ve 100,00 TL damga vergisi ilgili vergi dairesine ödenerek makineler gümrükten çekilmiştir.

Makineler 11.03.2015 tarihinde ESK Kozmetik A.Ş. firmasına getirilmiş ve iç nakliye ücreti olarak 5.000,00 TL + %18 KDV ödenmiştir. Ek olarak 13.03.2015 tarihinde makinelerin montajı yapılması ve fabrikada üretime hazır hale gelmesi için teknisyenler getirilmiş ve teknisyenlere 2.500,00 TL + %18 KDV ödenmiştir.

⁷⁹ MSUGT, 26.12.1992 Tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete

T.C. Merkez Bankası Kurları	
Tarih	Döviz Alış Kuru (USD/TL)
01.03.2015	2,5119
02.03.2015	2,5087
10.03.2015	2,5068
11.03.2015	2,5103
13.03.2015	2,5096
01.04.2015	2,5112
01.05.2015	2,4915
01.06.2015	2,4762
01.07.2015	2,5080
01.08.2015	2,7736
01.09.2015	2,9147

İşletmenin günlük muhasebe kayıtları tuttuğunu ve sürekli envanter yöntemini takip ettiğini varsayarak, ilgili muhasebe kayıtları TMS ye göre VUK farklılıkları da göz önünde bulundurulacak şekilde aşağıdaki gibi olacaktır.

BANKA KREDİSİ GERİ ÖDEME PLANI (USD)								
	Tarih	Taksit	Anapara	Net Faiz	KKDF	BSMV	Brüt Faiz	Kalan Para
1	01.04.2015	34.890,16	32.250,16	2.200,00	330,00	110,00	2.640,00	167.749,84
2	01.05.2015	34.890,16	32.675,86	1.845,25	276,79	92,26	2.214,30	135.073,98
3	01.06.2015	34.890,16	33.107,18	1.485,81	222,87	74,29	1.782,98	101.966,79
4	01.07.2015	34.890,16	33.544,20	1.121,63	168,25	56,08	1.345,96	68.422,59
5	01.08.2015	34.890,16	33.986,98	752,65	112,90	37,63	903,18	34.435,61
6	01.09.2015	34.890,16	34.435,61	378,79	56,82	18,94	454,55	0,00
TOPLAM		209.340,96	200.000,00	7.784,14	1.167,62	389,21	9.340,96	

1		01.03.2015	<u>Detay</u>		
102	Bankalar			502.380,00	
102.02	USD Hesapları				
102.02.01	X Bankası		502.380,00		
300	Banka Kredileri				502.380,00
300.02	USD Kredileri				
300.02.01	X Bankası		502.380,00		
200.000,00 USD X 2,5119 TL = 502.380,00 TL İthal Edilecek 5 Adet Pomat Dolum Makinesi İçin Alınan Banka Kredisinin Hesap Kaydı					

2		02.03.2015	<u>Detay</u>		
259	Verilen Avanslar			501.740,00	
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları				
259.02.01	Pomat Makinesi				
259.02.01.01	Satın Alma Bedeli		501.740,00		
320	Satıcılar				501.740,00
320.02	Yurt Dışı Satıcılar				
320.02.03	KL Machinery		501.740,00		
200.000,00 USD X 2,5087 TL = 501.740,00 TL İthal Edilecek 5 Adet Pomat Dolum Makinesi İçin Avans ve Cari Hesap Kaydı					

3		02.03.2015	<u>Detay</u>		
320	Satıcılar			502.380,00	
320.02	Yurt Dışı Satıcılar				
320.02.03	KL Machinery		501.740,00		
259	Verilen Avanslar			640,00	
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları				
259.02.01	Pomat Makinesi				
259.02.01.07	Kur Giderleri		640,00		
102	Bankalar				502.380,00
102.02	USD Hesabı				
102.02.01	X Bankası		502.380,00		
200.000,00 USD X (2,5119 TL - 2,5087 TL) = 640,40 TL İthal Edilecek 5 Adet Pomat Dolum Makinesi İçin Alınan Banka Kredisi İle Mal Bedeli Ödenmesinin Kaydı					

4		02.03.2015	<u>Detay</u>		
259	Verilen Avanslar			25.087,00	
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları				
259.02.01	Pomat Makinesi				
259.02.01.02	Sigorta Gideri		25.087,00		
	102 Bankalar				25.087,00
	102.01 TL Hesapları				
	102.01.01 X Bankası		25.087,00		
	10.000,00 USD X 2,5087 TL = 25.087,00 TL				
	Sigorta Bedelinin Ödenmesi Kaydı				

5		10.03.2015	<u>Detay</u>		
259	Verilen Avanslar			25.068,00	
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları				
259.02.01	Pomat Makinesi				
259.02.01.03	Yurtdışı Nakliye Gid.		25.068,00		
	102 Bankalar				25.068,00
	102.01 TL Hesapları				
	102.01.01 X Bankası		25.068,00		
	5.000,00 USD X 2,5068 TL = 25.068,00 TL				
	Navlun Bedelinin Ödenmesi Kaydı				

GÜMRÜK VERGİLERİNİN HESAPLANMASI	
Mal Bedeli (200.000,00 USD X 2.5103 TL)	502.060,00
Sigorta Bedeli (10.000,00 USD X 2.5103 TL)	25.103,00
Nakliye Bedeli (5.000,00 USD X 2.5103 TL)	12.551,50
CIF Bedeli (502.060,00TL + 25.103,00 TL + 12.551,50 TL)	539.714,50
Gümrük Vergisi (539.714,50 X %8)	43.177,16
Damga Vergisi	40,00
KDV Matrahı (539.714,50 TL + 43.177,16 TL + 40,00 TL)	582.931,66
KDV (582.931,66 X %18)	104.927,70

6		11.03.2015	<u>Detay</u>	
259	Verilen Avanslar			43.217,16
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	Pomat Makinesi			
259.01.01.05	Gümrük Vergisi		43.177,16	
259.01.01.06	Damga Vergisi		40,00	
191	İndirilecek KDV			104.927,70
191.03	18% KDV		104.927,70	
102	Bankalar			148.144,86
102.01	TL Hesapları			
102.01.01	X Bankası		148.144,86	
Gümrükte Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi Kaydı				

7		11.03.2015	<u>Detay</u>	
259	Verilen Avanslar			5.000,00
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	Pomat Makinesi			
259.02.01.04	Yurtiçi Nakliye Gid.		5.000,00	
191	İndirilecek KDV			900,00
191.03	18% KDV		900,00	
102	Bankalar			5.900,00
102.01	TL Hesapları			
102.01.01	X Bankası		5.900,00	
İthal Edilen Pomat Mak. Yurtiçi Nakliye Gider Kaydı				

8		13.03.2015	<u>Detay</u>	
259	Verilen Avanslar			2.500,00
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	Pomat Makinesi			
259.02.01.08	Montaj Giderleri		2.500,00	
191	İndirilecek KDV			450,00
191.03	18% KDV		450,00	
102	Bankalar			2.950,00
102.01	TL Hesapları			
102.01.01	X Bankası		2.950,00	
İthal Edilen Pomat Mak. Montaj Gider Kaydı				

9	13.03.2015	Detay	
253	Tesis Makine ve Cihaz		603.252,16
253.02	Makineler		
253.02.05	Pomat Makinesi	603.252,16	
259	Verilen Avanslar		603.252,16
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları		
259.02.01	Pomat Makinesi		
259.02.01.01	Satın Alma Bedeli	501.740,00	
259.02.01.02	Sigorta	25.087,00	
259.02.01.03	Yurtdışı Nakliye Gideri	25.068,00	
259.02.01.04	Yurtiçi Nakliye Gideri	5.000,00	
259.02.01.01	Gümrük Vergisi	43.177,16	
259.02.01.01	Damga Vergisi	40,00	
259.02.01.01	Kur Giderleri	640,00	
259.02.01.01	Montaj Giderleri	2.500,00	
Kullanıma Hazır Hale Gelen Pomat Makine Maliyetinin İlgili Sabit Kıymet Hesabına Aktarımı			

259	Verilen Avanslar		
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları		
259.02.01	Pomat Makinesi		
		501.740,00 (2)	603.252,16 (6)
		25.087,00 (4)	
		25.068,00 (5)	
		5.000,00 (7)	
		43.177,16 (6)	
		40,00 (6)	
		640,00 (3)	
		2.500,00 (4)	
		603.252,16	603.252,16

Bir sabit kıymetin alımı sebebi ile yapılan borçlanmalarda ortaya çıkan faiz ve kur farkı gibi maliyetlerin muhasebeleştirilmesi TMS ve VUK açısından farklılıklar göstermektedir. TMS uygulamalarında sadece özellikli varlık olarak kabul edilen varlıkların alımında karşılaşılan borçlanma maliyetleri varlığın maliyeti ile ilişkilendirilebileceği, özellikli varlık niteliği taşımayan sabit kıymetlerin alımında

ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin de varlığın maliyeti ile ilişkilendirilmeden sadece dönem gideri olarak finans tablolarına yansıtılacağı hüküm altına alınmıştır.⁸⁰

VUK’ da ise varlık niteliğinde herhangi bir ayırım yapılamamakta ve sabit kıymet alımına ilişkin borçlanma maliyetlerinin sabit kıymetin alındığı hesap döneminin sonuna kadar sabit kıymet maliyeti ile ilişkilendirilmesi, bu hesap döneminden sonraki dönemlerde ise seçimlik hak olarak sabit kıymetin maliyeti ile ilişkilendirilmesi veya dönem gideri olarak finansal tablolara aktarılması alternatiflerinden birinin uygulanması öngörülmüştür. Uygulama örneğindeki borçlanma maliyetleri TMS uygulamasına göre şu şekilde muhasebeleştirilecektir.

TMS	01.04.2015	Detay	
780	Finansman Giderleri		6.659,27
780.02	USD Kredi Maliyeti		
780.02.01	Faiz	5.524,64	
780.02.02	KKDF	828,70	
780.02.03	BSMV	276,23	6.629,57
102	Bankalar		
102.02	USD Hesapları		
10.2.02.01	X Bankası	6.629,57	
	2.200,00 USD X 2,5112 TL = 5.524,64 TL		
	330,00 USD X 2,5112 TL = 828,70 TL		
	110,00 USD X 2,5112 TL = 276,23 TL		
	X Bankası USD Kredisi 1. taksit Borçlanma Maliyetlerinin İlgili Gider Hesabına Aktarılmasının Kaydı		

Diğer yapılacak taksit ödemeleri de yukarıdaki tablo şeklinde her ay muhasebeleştirilecek ve finansal tablolara aktarılacaktır. VUK açısından muhasebeleştirme de ise diğer kayıtlar aynı kalmakla birlikte sadece borçlanma maliyetleri kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

⁸⁰ TMS-23 Hakkında 23 Numaralı Tebliğ, 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazete.

VUK	01.04.2015	Detay	
253	Tesis Makine Cihaz		6.659,27
253.02	Makineler		
253.02.05	Pomat Makinesi	6.629,57	
102	Bankalar		6.629,57
102.02	USD Hesapları		
10.2.02.01	X Bankası	6.629,57	
2.200,00 USD X 2,5112 TL = 5.524,64 TL 330,00 USD X 2,5112 TL = 828,70 TL 110,00 USD X 2,5112 TL = 276,23 TL			
X Bankası USD Kredisi 1. taksit Borçlanma Maliyetlerinin İlgili Gider Hesabına Aktarılmasının Kaydı			

VUK açısından borçlanma maliyetleri zorunlu olarak sabit kıymetin alımının yapıldığı hesap döneminin sonuna kadar sabit kıymetin maliyetine eklenecek, bu hesap döneminden sonraki dönemlerde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ise bu uygulamanın yanı sıra istenirse dönem giderleri olarak da kayıt edilebilecektir.

TMS açısından bu kayıtların VUK' da belirtilen Türk vergi mevzuatına uyumlaştırılabilmesi için borçlanma maliyetlerinin aşağıdaki şekilde muhasebe kayıtlarının da yapılması gerekecektir.

VUK	01.04.2015	Detay	
253	Tesis Makine Cihaz		6.659,27
253.02	Makineler		
253.02.05	Pomat Makinesi	6.629,57	
780	Finansman Giderleri		6.629,57
780.02	USD Kredi Maliyeti		
780.02.01	Faiz	5.524,64	
780.02.02	KKDF	828,70	
780.02.03	BSMV	276,23	
2.200,00 USD X 2,5112 TL = 5.524,64 TL 330,00 USD X 2,5112 TL = 828,70 TL 110,00 USD X 2,5112 TL = 276,23 TL			
Yasal Mevzuat Uyumlaştırma Kaydı			

5. DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ÖDEME ŞEKİLLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

5.1. PEŞİN ÖDEME

İthal edilecek malın sevkiyatı hatta bazen üretimi yapılmadan bedelinin ithalatçı tarafından ihracatçıya/tedarikçiye banka transferi yoluyla ödenmesi işlemine peşin ödeme denmektedir. Burada tüm risk ithalatçıya aittir. Malı göndermeden ödemesini alan ihracatçı açısından alınan peşin ödeme bir kredi ya da avans şeklinde değerlendirilir.

Peşin ödeme, genellikle alıcı-satıcı arasındaki güven ilişkisine bağlı olmakla ortaya çıkacağı gibi, peşin ödeme ile satıcı finanse edilebileceğinden satın alınan malın fiyatında bir iskonto veya indirim olması dolayısı ile satın alınan malın maliyetinin ithalatçı açısından azaltılması amacı, ithal edilecek olan mala talebin çok yüksek olması, vadeli veya akreditifli ödemelerde banka komisyon ve diğer giderlerin bir maliyet teşkil etmesi, ileriye yönelik olarak küresel bir talep olabileceği veya döviz değerlerinde bir artış beklentisi sebeplerinden dolayı tercih edilebilecek bir ödeme şeklidir.⁸¹

Peşin ödeme de izlenen süreç genelde Şu şekildedir,⁸²

- a) İthalatçı ve ihracatçı firmalar arasında bir sözleşme yapılır.
- b) İthalatçı firma kendi bankası aracılığıyla ihracatçı firmanın banka hesabına mal bedeli olan döviz transferini gerçekleştirir. İhracatçının bankası da bu transferi ihracatçının hesabına transfer eder.
- c) İhracatçı firma ithal edilecek olan malları ithalatçı firmaya gönderir.
- d) İthalatçı firma döviz transferi dekontu ile peşin ödeme beyanı yaparak ithal edilecek olan malla beraber gelen ve ithalatçı firma lehine düzenlenen fatura, çek listesi, konşimento, menşei Şahadetnamesi, sigorta poliçesi ve diğer evraklarla malları gümrükten çeker.
- e) Peşin ödeme de ithalatçı riski vardır. İhracatçının yoktur.

⁸¹ Recep Güneő, Ahmet Durmuő ve Bilal Solak, *Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*, Akademik Yaklaőımlar Dergisi, 2010. s.62

⁸² Gürsoy. 2007. s.72

- f) İhracatçı firma ihracata konu olan mal bedelini peşin tahsil ettiğinde ihracatın gerçekleşmesi aşamasına kadar tahsil edilen döviz tutarını yerli para cinsine çevirerek avans hesaplarında izler.

5.1.1. Peşin Ödemeli İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Peşin ithalat işlemlerinde ilk olarak ithalatçı firma tarafından yurt dışındaki ihracatçı firmaya mal bedeli transfer edilir. Transfer edilen döviz tutarı TCMB döviz satış kuruyula Türk Lirasına çevrilerek 159 no'lu hesaba borç, 102 no'lu hesaba alacak kayıt edilir.⁸³

Örnek olarak E-stara Kozmetik A.Ş. imalatçısı olduğu ve birim satış fiyatı 2.50 USD ve birim maliyeti 4.00 TL olan sabun kalıplarından 10.000 tanesinin satışı konusunda, A.B.D'de yerleşik Miami Cosmetics Inc. ile 01.01.2015 tarihinde bir sözleşme yapmıştır. Düzenlenmiş olan sözleşmeye istinaden mal bedeli olan 25.000,00 USD, ihracatçı E-Stara Kozmetik A.Ş. banka hesabına 05.01.2015 tarihinde ithalatçı Miami Cosmetics Inc. tarafından transfer edilmiştir. Sabun kalıpları 15.01.2015 tarihinde kesilen 150115 no'lu satış faturası ile 21.01.2015 tarihinde fiili olarak ihraç edilmiştir. İhracat ile ilgili olarak, fatura, konşimento, çeki listesi ve menşei şahadetnamesi ithalatçı firmaya gönderilmiş ve ihraç edilen malların 30.01.2015 tarihinde ithalatçı tarafından Amerikan gümrüğünden çekildiği ihracatçı firmaya bildirilmiştir.

İşletmenin günlük muhasebe kayıtları tuttuğunu ve sürekli envanter yöntemini takip ettiğini varsayarak, ilgili muhasebe kayıtları TMS ye göre VUK farklılıkları da göz önünde bulundurulacak şekilde aşağıdaki gibi olacaktır.

T.C. Merkez Bankası Kurları	
Tarih	Döviz Alış Kuru (USD/TL)
05.01.2015	2,3411
15.01.2015	2,3503
21.01.2015	2,3593

⁸³ Bağrıaçık. s. 125

		01.01.2015	<u>Detay</u>		
983	İhracat Siparişlerinden Borçlular		25.000,00	25.000,00	
984	İhracat Siparişlerinden Alacaklılar				25.000,00
984.01	Miami Cosmetics Inc.		25.000,00		
Miami Cosmetics Inc. İle Yapılan 01.01.2015 tarihli İhracat Sözleşmesinin Nazım Hesap Kaydı 25.000 USD					

		05.01.2015	<u>Detay</u>		
1	Bankalar			58.527,50	
102	USD Hesapları				
102.02	X Bankası		58527,5		
340	Alınan Sipariş Avansları				58.527,50
340.01	İhracat Avansları				
340.01.02	Miami Cosmetics Inc.		58527,5		
25.000,00 USD X 2,3411 TL = 58.527,50 TL Peşin Alınan İhracat Bedeli Kaydı					

		15.01.2015	<u>Detay</u>		
2	Alicılar			58.757,50	
120	Yurtdışı Alicılar				
120.02	Miami Cosmetics Inc.		58.757,50		
389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri				58.757,50
389.01	Fili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri				
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		58.757,50		
25.000,00 USD X 2,3503 TL = 58.757,50 TL 15.01.2015 tarih ve 150115 No'lu İhracat Faturasının Kaydı					

		21.01.2015	<u>Detay</u>		
3	Alicılar			225,00	
120	Yurtdışı Alicılar				
120.02	Miami Cosmetics Inc.		225,00		
389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri				225,00
389.01	Fili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri				
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		225,00		
25.000,00 USD X (2,3593 TL - 2,3503 TL) =225,00 TL Cari Hesap ve Avans Hesabı Değerleme Kaydı					

4		21.01.2015	<u>Detay</u>		
389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri			58.982,50	
389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri				
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		58.982,50		
601	Yurt Dışı Satışlar				58.982,50
601.01	ABD Miami Cosmetics Inc.		58.982,50		
25.000,00 USD X 2,3593 TL =58.982,50 TL					
150115 No'lu İhracat Faturası Hasılat Kaydı					

5		21.01.2015	<u>Detay</u>		
620	Satılan Mamul Maliyeti			40.000,00	
620.01	Sabun Kalıpları		40.000,00		
152	Mamuller				40.000,00
152.03	Sabun Kalıpları		40.000,00		
Satılan Mamullerin Maliyetinin Gelir Tablosuna Aktarımı					

6		21.01.2015	<u>Detay</u>		
340	Alınan Sipariş Avansları			58.527,50	
340.01	İhracat Avansları				
340.01.02	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		58.527,50		
656	Kambiyo Zararları			455,00	
656.02	İhracat İşlemlerinden Doğan		455,00		
120	Alicılar				58.982,50
120.02	Yurt Dışı Alicılar				
120.02.05	Miami Cosmetics Inc.		58.982,50		
Avans ve Cari Hesabın Kapatılması					
25.000,00 USD X 0,0182 TL (2,3593 TL - 2,3411 TL) = 455,00 TL					

340	Alınan Sipariş Avansları		
340.01	İhracat Avansları		
340.01.02	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		
		58.527,50 (6)	58.527,50 (1)
		58.527,50	58.527,50

120	Alicılar		
120.02	Yurtdışı Alicılar		
120.02.05	Miami Cosmetics Inc.		
		58.757,50 (2) 225,00 (3)	58.982,50 (1)
		58.982,50	58.982,50

389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri		
389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri		
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		
		58982,50 (4)	58.757,50 (2) 225,00 (3)
		58.982,50	58.982,50

		30.01.2015	Detay		
984	İhracat Siparişlerinden Alacaklılar			25.000,00	
984.01	Miami Cosmetics Inc.		25.000,00		
983	İhracat Siparişlerinden Borçlular		25.000,00		25.000,00
Miami Cosmetics Inc. İle Yapılan 01.01.2015 tarihli İhracat Sözleşmesinin Nazım Hesap Kapanış Kaydı 25.000 USD					

TMS' ye göre tutulan bu kayıtların VUK'na göre yasal mevzuata uygun hale getirilmesi ve gerekli düzeltmeler aşağıdaki şekilde olacaktır.

Uyumlaştırma Tarihi İtibariyle				
	UFRS Mali Tablo Değeri	İlaveler	İndirimler	Düzeltilmiş Yasal Mali Tablo Değeri
Yurt Dışı Satışlar	58982,5	-	-	58982,5
Diğer İndirimler	-	-	455,00	(455,00)
Kambiyo Zararları	(455,00)	-	-	-
Toplam	58.527,50			58.527,50

		Detay		
612	Diğer İndirimler		455,00	
612.01	Kambiyo Zararları	455,00		
656	Kambiyo Zararları			455,00
656.02	İhracat İşlemlerinden Doğan	455,00		
Yasal Mevzuat Uyumlaştırma Kaydı				

5.1.2. Peşin Ödemeli İthalat İşleminin Muhasebeleştirilmesi

E-Stara Kozmetik A.Ş. imalatçısı olduğu kalıp sabunları üretmek amacıyla silikondan üretilmiş sabun kalıpları ithal edecektir. İthal edilecek ürünün birim fiyatı 7,00 USD olup 1.000 adet ithal etmek üzere Malezya'da yerleşik KL Chemical firması ile 01.01.2015 tarihinde bir sözleşme yapılmış ve 05.01.2015 tarihinde söz konusu ithalat bedeli olan 7.000 USD, E-Stara A.Ş. nin banka hesabından ihracatçı firma banka hesabına transfer edilmiştir. Sigorta ve navlun masrafları KL Chemical tarafından karşılanacaktır. İthal edilen malzeme 15.01.2015 tarihinde İstanbul gümrüğüne girmiş ve yine aynı tarihte %18 KDV, %6 gümrük vergisi ve 40,00 TL damga vergisi ödenerek çekilmiştir. Malzeme, E-Stara A.Ş. tarafından 500,00 TL + %18 KDV iç nakliye ödenerek 17.01.2015 tarihinde üretim yerine üretimde kullanılmak üzere getirilmiştir.

İşletmenin günlük muhasebe kayıtları tuttuğunu ve sürekli envanter yöntemini takip ettiğini varsayarak, ilgili muhasebe kayıtları TMS ye göre VUK farklılıkları da göz önünde bulundurulacak şekilde aşağıdaki gibi olacaktır.

T.C. Merkez Bankası Kurları	
Tarih	Döviz Alış Kuru (USD/TL)
05.01.2015	2,3411
15.01.2015	2,3303

		01.01.2015	<u>Detay</u>	
983	İthalat Siparişlerinden Borçlular			7.000,00
983.01	KL Chemical		7.000,00	
	984 İthalat Siparişlerinden Alacaklılar			7.000,00
	KL Chemical İle Yapılan 01.01.2015 tarihli İthalat Sözleşmesinin Nazım Hesap Kaydı 7.000 USD			

		05.01.2015	<u>Detay</u>	
1				
259	Verilen Avanslar			16.387,70
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp			
259.02.01.01	Satın Alma Bedeli		16.387,70	
	320 Satıcılar			16.387,70
	320.02 Yurt Dışı Satıcılar			
	320.02.03 KL Chemical		16.387,70	
	7.000,00 USD X 2,3411 TL = 16.387,70 TL			
	Peşin olarak İthal Edilecek 1.000 adet Kalıp Avans ve Cari Hesap Kaydı			

		05.01.2015	<u>Detay</u>	
2				
320	Satıcılar			16.387,70
320.02	Yurt Dışı Satıcılar			
320.02.03	KL Chemical		16.387,70	
	102 Bankalar			16.387,70
	102.02 USD Hesabı			
	102.02.01 X Bankası		16.387,70	
	7.000,00 USD X 2,3411 TL = 16.387,70 TL			
	İthal Edilecek Olan 1.000 adet Sabun Kalıbı Mal Bedeli Ödemesi			

GÜMRÜK VERGİLERİNİN HESAPLANMASI	
Mal Bedeli (7.000,00 USD X 2.3303 TL)	16.312,10
Sigorta Bedeli (100,00 USD X 2.3303 TL)	233,03
Nakliye Bedeli (300,00 USD X 2.3303 TL)	699,09
CIF Bedeli (16.312,10TL + 233,03 TL + 699,09 TL)	17.244,22
Gümrük Vergisi (17.244,22 X %6)	1.034,65
Damga Vergisi	40,00
KDV Matrahı 17.244,22 TL + 1.034,65 TL + 40,00 TL)	18.318,87
KDV (18.318,87 X %18)	3.297,40

3	15.01.2015	Detay	
259	Verilen Avanslar		1.074,65
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları		
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp		
259.01.01.05	Gümrük Vergisi	1.034,65	
259.01.01.06	Damga Vergisi	40,00	
191	İndirilecek KDV		3.297,40
191.03	18%	3.297,40	
	102 Bankalar		4.372,05
	102.01 TL Hesapları		
	102.01.01 X Bankası	4.372,05	
	Gümrükte Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi Kaydı		

	15.01.2015	Detay	
984	İthalat Siparişlerinden Alacaklılar	7.000,00	7.000,00
	983 İthalat Siparişlerinden Borçlular		7.000,00
	983.03 KL Chemical	7.000,00	
	KL Chemical ile Yapılan İthalat Sözleşmesinin Nazım Hesap Kapanış Kaydı 7.000,00 USD		

4		17.01.2015	<u>Detay</u>	
259	Verilen Avanslar			590,00
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp			
259.01.01.09	Nakliye Gideri		500,00	
191	İndirilecek KDV			
191.03	18%		90,00	
	320 Satıcılar			590,00
	320.01 Yurt İçi Satıcılar			
	320.01.20 X Nakliyat		590,00	
İthal Edilen Silikon Kalıp İç Nakliye Gider Kaydı				

5		21.01.2015	<u>Detay</u>	
320	Satıcılar			590,00
320.01	Yurt İçi Satıcılar			
320.01.20	X Nakliyat		590,00	
	102 Bankalar			590,00
	102.01 TL Hesapları			
	102.01.01 X Bankası		590,00	
Satıcı X Nakliye Firmasına Olan Borcun Ödenmesinin Kaydı				

6		17.01.2015	<u>Detay</u>	
253	Tesis Makine ve Cihaz			17.962,35
253.01	Kalıplar			
253.01.01	Silikon Kalıp			
	259 Verilen Avanslar			17.962,35
	259.02 İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
	259.02.01 Silikon Kalıp			
	259.02.01.01 Satın Alma Bedeli		16.387,70	
	259.02.01.05 Gümrük Vergisi		1034,65	
	259.02.01.06 Damga Vergisi		40	
	259.02.01.09 İç Nakliye Gideri		500	
Kullanıma Hazır Hale Gelen Kalıp Maliyetinin İlgili Sabit Kıymet Hesabına Aktarımı				

259	Verilen Avanslar		
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları		
259.02.01	Silikon Kalıp		
		16.387,70 (1)	17.962,35 (6)
		1.034,65 (3)	
		40,00 (3)	
		500,00 (4)	
		17.962,35	17.962,35



5.2. MAL MUKABİLİ ÖDEME

Bu ödeme şeklinde ithalatçı, mal bedelini malı teslim alınca yapmaktadır. Mal mukabili ödeme şekli bir anlamda peşin ödeme şeklinin tam tersi olmaktadır. Peşin ödeme şeklinde önce ithalatçı firma bedel öder daha sonra ihracatçı firma malı göndermektedir. Ancak mal mukabili ödemede, önce ihracatçı firma malı gönderir daha sonra ithalatçı firma malın teslim alınmasından sonra ödeme yapmaktadır. Burada tüm risk ihracatçıya aittir.

Mal mukabili ödeme şeklinde süreç şu şekilde gerçekleşmektedir;⁸⁴

- a) İthalatçı firma ile ihracatçı firma arasında sözleşme yapılması,
- b) İhracatçı firmanın sözleşmeye konu olan malları ithalatçının ülkesine sevk etmesi,
- c) İhracatçı firmanın ihracata ilişkin belgeleri kendi bankası aracılığı ile ithalatçı firmaya göndermesi,
- d) İthalatçı firmanın malı kendi gümrüğünden çekmesi,
- e) İthalatçı firmanın mal bedelinin kendi bankasına ödemesi
- f) İthalatçı firma bankasının mal bedelini ihracatçı firma banka hesabına transfer etmesi

5.2.1. Mal Mukabili Ödemeli İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi

E-Stara Kozmetik A.Ş. imalatçısı olduğu ve birim satış fiyatı 2.50 USD ve birim maliyeti 4.00 TL olan sabun kalıplarından 10.000 tanesinin satışı konusunda, A.B.D’de yerleşik Miami Cosmetics Inc. ile 01.01.2015 tarihinde bir sözleşme yapmıştır. Düzenlenmiş olan sözleşmeye istinaden mal bedeli olan 25.000,00 USD, ithalatçının malı kendi ülkesi gümrüğünden çektiği tarihi izleyen iki gün içinde ihracatçı E-Stara A.Ş. banka hesabına transfer edilecektir. Sabun kalıpları 05.01.2015 tarihinde kesilen 150115 no’lu satış faturası ile 07.01.2015 tarihinde fiili olarak ihraç edilmiştir. İhracat

⁸⁴ Gürsoy. 2007. s.73

ile ilgili olarak, fatura, konşimento, çeki listesi ve menşei şahadetnamesi ithalatçı firmaya gönderilmiş ve ihraç edilen malların 20.01.2015 tarihinde ithalatçı tarafından Amerikan gümrüğünden çekildiği ihracatçı firmaya bildirilmiştir. Fatura bedeli olan 25.000 USD, 21.01.2015 tarihinde ihracatçının bankasına transfer edilmiştir.

İşletmenin günlük muhasebe kayıtları tuttuğunu ve sürekli envanter yöntemini takip ettiğini varsayarak, ilgili muhasebe kayıtları TMS ye göre VUK farklılıkları da göz önünde bulundurulacak şekilde aşağıdaki gibi olacaktır;

T.C. Merkez Bankası Kurları	
Tarih	Döviz Alış Kuru (USD/TL)
05.01.2015	2,3411
07.01.2015	2,3503
21.01.2015	2,3393

		01.01.2015	<u>Detay</u>	
983	İhracat Siparişlerinden Borçlular		25.000,00	25.000,00
984	İhracat Siparişlerinden Alacaklılar			25.000,00
984.01	Miami Cosmetics Inc.		25.000,00	
Miami Cosmetics Inc. ile Yapılan 01.01.2015 tarihli İhracat Sözleşmesinin Nazım Hesap Kaydı 25.000 USD				

		05.01.2015	<u>Detay</u>	
1				
120	Alıcılar			58.527,50
120.02	Yurtdışı Alıcılar			
120.02.05	Miami Cosmetics Inc.		58.527,5	
389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri			58.527,50
389.01	Filili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri			
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		58.527,5	
25.000,00 USD X 2,3411 TL = 58.527,50 TL				
05.01.2015 tarih ve 150115 no'lu İhracat Faturası Kaydı				

		07.01.2015	<u>Detay</u>	
2				
120	Alıcılar			230,00
120.02	Yurtdışı Alıcılar			
120.02.05	Miami Cosmetics Inc.		230,00	
	389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri		230,00
	389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri		
	389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD	230,00	
25.000,00 USD X (2,3503 TL -2,3411 TL) = 230,00 TL				
15.01.2015 tarih ve 150115 No'lu İhracat Faturasının Kaydı				

		07.01.2015	<u>Detay</u>	
3				
389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri			58.757,50
389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri			
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		58.757,50	
	601	Yurt Dışı Satışlar		58.757,50
	601.01	ABD Miami Cosmetics Inc.	58.757,50	
25.000,00 USD X 2,3503 TL =58.757,50 TL				
150115 No'lu İhracat Faturası Hasılat Kaydı				

		07.01.2015	<u>Detay</u>	
4				
620	Satılan Mamul Maliyeti			40.000,00
620.01	Sabun Kalıpları		40.000,00	
	152	Mamuller		40.000,00
	152.03	Sabun Kalıpları	40.000,00	
Satılan Mamullerin Maliyetinin Gelir Tablosuna Aktarımı				

		20.01.2015	<u>Detay</u>	
984	İhracat Siparişlerinden Alacaklılar			25.000,00
984.01	Miami Cosmetics Inc.		25.000,00	
	983	İhracat Siparişlerinden Borçlular	25.000,00	25.000,00
Miami Cosmetics Inc. İle Yapılan 01.01.2015 tarihli İhracat Sözleşmesinin Nazım Hesap Kapanış Kaydı 25.000 USD				

5		21.01.2015	Detay	
102	Bankalar			58.527,50
102.02	USD Hesapları			
102.02.01	X Bankası		58.482,50	
656	Kambiyo Zararları			275,00
656.02	İhracat İşlemlerinden Doğan		275,00	
120	Alıcılar			58.757,50
120.02	Yurt Dışı Alıcılar			
120.02.05	Miami Cosmetics Inc.		58.757,50	
Avans ve Cari Hesabın Kapatılması				
25.000,00 USD X 0,0182 TL (2,3503 TL - 2,3393 TL) = 275,00 TL				

120	Alıcılar			
120.02	Yurtdışı Alıcılar			
120.02.05	Miami Cosmetics Inc.			
		58.727,50(1)		58.757,50 (5)
		230,00 (2)		
		58.757,50		58.757,50
389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri			
389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri			
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD			
		58757,50 (3)		58.527,50 (1)
				230,00 (2)
		58.757,50		58.757,50

TMS' ye göre tutulan bu kayıtların VUK'na göre yasal mevzuata uygun hale getirilmesi ve gerekli düzeltmeler aşağıdaki şekilde olacaktır.

Uyumlaştırma Tarihi İtibariyle				
	UFRS Mali Tablo Değeri	İlaveler	İndirimler	Düzeltilmiş Yasal Mali Tablo Değeri
Yurt Dışı Satışlar	58757,50	-	-	58757,50
Diğer İndirimler	-	-	275,00	(275,00)
Kambiyo Zararları	(275,00)	-	-	-
Toplam	58.482,50			58.482,50

		<u>Detay</u>		
612	Diğer İndirimler		275,00	
612.01	Kambiyo Zararları	275,00		
	656 Kambiyo Zararları			275,00
	656.02 İhracat İşlemlerinden Doğan	275,00		
	Yasal Mevzuat Uyumlaştırma Kaydı			

5.2.2. Mal Mukabili İthalat İşleminin Muhasebeleştirilmesi

E-Stara Kozmetik A.Ş. imalatçısı olduğu kalıp sabunları üretmek amacıyla silikondan üretilmiş sabun kalıpları ithal edecektir. İthal edilecek ürünün birim fiyatı 7,00 USD olup 1.000 adet ithal etmek üzere Malezya’da yerleşik KL Chemical firması ile 01.01.2015 tarihinde bir sözleşme yapılmıştır. Sözleşmeye göre malzemenin gümrükten çekilmesini takip eden iki gün içinde mal bedeli KL Chemical firmasının banka hesabına transfer edilecektir. Sigorta ve navlun masrafları KL Chemical tarafından karşılanacaktır. İthal edilen malzeme 15.01.2015 tarihinde İstanbul gümrüğüne girmiş ve yine aynı tarihte %18 KDV, %6 gümrük vergisi ve 40,00 TL damga vergisi ödenerek çekilmiştir. Mal bedeli olan 7.000 USD 16.01.2015 tarihinde KL Chemical firmasının banka hesabına transfer edilmiştir. Malzeme, E-Stara A.Ş. tarafından 500,00 TL + %18 KDV iç nakliye ödenerek 17.01.2015 tarihinde üretim yerine üretimde kullanılmak üzere getirilmiştir.

İşletmenin günlük muhasebe kayıtları tuttuğunu ve sürekli envanter yöntemini takip ettiğini varsayarak, ilgili muhasebe kayıtları TMS ye göre VUK farklılıkları da göz önünde bulundurulacak şekilde aşağıdaki gibi olacaktır.

T.C. Merkez Bankası Kurları	
Tarih	Döviz Alış Kuru (USD/TL)
15.01.2015	2,3411
16.01.2015	2,3493

		01.01.2015	Detay	
983	İthalat Siparişlerinden Borçlular			7.000,00
983.01	KL Chemical		7.000,00	
	984	İthalat Siparişlerinden Alacaklılar		7.000,00
KL Chemical İle Yapılan 01.01.2015 tarihli İthalat Sözleşmesinin Nazım Hesap Kaydı 7.000 USD				

		16.01.2015	Detay	
1	Verilen Avanslar			16.387,70
259	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02	1000 adet Silikon Kalıp			
259.02.01	Satın Alma Bedeli		16.387,70	
259.02.01.01	320	Satıcılar		
	320.02	Yurt Dışı Satıcılar		
	320.02.03	KL Chemical	16.387,70	
7.000,00 USD X 2,3411 TL = 16.387,70 TL				
Peşin olarak İthal Edilecek 1.000 adet Silikon Kalıp Avans ve Cari Hesap Kaydı				

GÜMRÜK VERGİLERİNİN HESAPLANMASI	
Mal Bedeli (7.000,00 USD X 2.3411 TL)	16.387,70
Sigorta Bedeli (100,00 USD X 2.3411 TL)	234,11
Nakliye Bedeli (300,00 USD X 2.3411 TL)	702,33
CIF Bedeli (16.387,70TL + 234,11 TL + 702,33 TL)	17.324,14
Gümrük Vergisi (17324,14 X %6)	1.039,44
Damga Vergisi	40,00
KDV Matrahı 17.324,14 TL + 1.039,44 TL + 40,00 TL)	18.403,58
KDV (18.403,58 X %18)	3.312,64

		16.01.2015	<u>Detay</u>	
2				
259	Verilen Avanslar			1.079,44
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp			
259.01.01.05	Gümrük Vergisi		1.039,44	
259.01.01.06	Damga Vergisi		40,00	
191	İndirilecek KDV			3.312,64
191.03	18%		3.312,64	
	102 Bankalar			4.392,08
	102.01 TL Hesapları			
	102.01.01 X Bankası		4.392,08	
Gümrükte Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi Kaydı				

		16.01.2015	<u>Detay</u>	
984	İthalat Siparişlerinden Alacaklılar		7.000,00	7.000,00
	983 İthalat Siparişlerinden Borçlular			7.000,00
	983.03 KL Chemical		7.000,00	
KL Chemical ile Yapılan İthalat Sözleşmesinin Nazım Hesap Kapanış Kaydı 7.000,00 USD				

		16.01.2015	<u>Detay</u>	
3				
320	Satıcılar			16.387,70
320.02	Yurt Dışı Satıcılar			
320.02.03	KL Chemical		16.387,70	
259	Verilen Avanslar			57,40
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp			
259.02.01.08	Kur Giderleri		57,40	
	102 Bankalar			16.445,10
	102.02 USD Hesabı			
	102.02.01 X Bankası		16.445,10	
7.000,00 USD X (2,3493 TL- 2,3411 TL) = 57,40 TL İthal Edilen 1.000 adet Silikon Kalıp Mal Bedeli Ödemesi				

4		17.01.2015	<u>Detay</u>	
259	Verilen Avanslar			590,00
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp			
259.01.01.09	Nakliye Gideri		500,00	
191	İndirilecek KDV			
191.03	18% KDV		90,00	
	320 Satıcılar			590,00
	320.01 Yurt İçi Satıcılar			
	320.01.20 X Nakliyat		590,00	
İthal Edilen Silikon Kalıp İç Nakliye Gider Kaydı				

5		17.01.2015	<u>Detay</u>	
320	Satıcılar			590,00
320.01	Yurt İçi Satıcılar			
320.01.20	X Nakliyat		590,00	
	102 Bankalar			590,00
	102.01 TL Hesapları			
	102.01.01 X Bankası		590,00	
Satıcı X Nakliye Firmasına Olan Borcun Ödenmesinin Kaydı				

6		17.01.2015	<u>Detay</u>	
253	Tesis Makine ve Cihaz			18.024,54
253.01	Kalıplar			
253.01.01	Silikon Kalıp			
	259 Verilen Avanslar			18.024,54
	259.02 İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
	259.02.01 Silikon Kalıp			
	259.02.01.01 Satın Alma Bedeli		16.387,70	
	259.02.01.05 Gümrük Vergisi		1039,44	
	259.02.01.06 Damga Vergisi		40,00	
	259.02.01.08 Kur Giderleri		57,40	
	259.02.01.09 İç Nakliye Gideri		500,00	
Kullanıma Hazır Hale Gelen Kalıp Maliyetinin İlgili Sabit Kıymet Hesabına Aktarımı				

259	Verilen Avanslar		
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları		
259.02.01	Silikon Kalıp		
		16.387,70 (1)	18.024,54 (6)
		1.039,44 (2)	
		40,00 (2)	
		57,40 (3)	
		500,00 (4)	
		18.024,54	18.024,54



5.3. VESAİK MUKABİLİ ÖDEME

İthalatçı mal bedelini, ihracatçı veya bankası tarafından ithalatçının bankasına gönderilen malı temsil eden fatura ve yükleme belgeleri karşılığında ihracatçının bankasına yaptığı ödeme türüdür. Bu ödeme türünde malın gümrükten çekilebilmesi için önce mal bedeli ihracatçının bankasına ödenir. Karşılığında mala ilişkin belgeler bankadan alınır ve malın gümrükten çekimi yapılır. Ödeme yapmadan veya belgeler tamamlanmadan mal gümrükten çekilemez. İthalatçı açısından malların kontrol edilerek alınması açısından güvenli bir yöntemdir. İhracatçı açısından da paranın tahsili yönünden güvenlidir. Ancak, malların herhangi bir eksiklikle ithalatçı tarafından geri gönderilmesi veya mahrece iade durumunda ihracatçı tüm nakliye ve diğer giderleri karşılamak zorundadır.

Vesaik mukabili ödeme şeklinde aşağıdaki süreç izlenir,⁸⁵

- a) İthalatçı ve ihracatçı arasında yapılan mal alım sözleşmesine istinaden sözleşme konusu mallar ihracatçı tarafında ithalatçının ülkesine ihraç edilir.
- b) Malların ithalatçı ülkesine gönderilmesi ile birlikte yükleme evrakları olan fatura, çeki listesi, taşıma belgesi, menşe şahadetnamesi, varsa dolaşım belgesi, malın özelliği ve kalitesi ile ilgili evraklar ve sigorta poliçesi de ithalatçının bankasına gönderilmesi talimatı ile ihracatçı tarafından kendi bankasına verilir.
- c) İthalatçının bankasına ulaşan belgeler karşılığı ithalatçı, mal bedelini ihracatçının bankasına transfer edilmesi talimatıyla kendi bankasına yatırır.
- d) İthalatçı, ithalata konu olan belgeler ile sözleşme konusu olan malı kendi gümrüğünde kontrol ederek çeker.
- e) İthalatçının bankası mal bedelini ihracatçının banka hesabına transfer eder.

⁸⁵ Gürsoy. 2007. s.74

5.3.1. Vesaik Mukabili Ödemeli İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Örnek olarak E-stara Kozmetik A.Ş. imalatçısı olduğu ve birim satış fiyatı 2.50 USD ve birim maliyeti 4.00 TL olan sabun kalıplarından 10.000 tanesinin satışı konusunda, A.B.D 'de yerleşik Miami Cosmetics Inc. ile 01.01.2015 tarihinde bir sözleşme yapmıştır. Düzenlenmiş olan sözleşmeye istinaden mal bedeli olan 25.000,00 USD, vesaik mukabili olarak dış ticaret işlemlerine ilişkin belgelerin ithalatçı tarafından kendi bankasından teslim alınması üzerine ihracatçıya ödenecektir. Sabun kalıpları 15.01.2015 tarihinde kesilen 150115 no'lu satış faturası ile 21.01.2015 tarihinde fiili olarak ihraç edilmiştir. Dış ticaret işlemine ilişkin belgelerde aynı gün ihracatçı tarafından ithalatçının bankasına gönderilmek üzere kendi bankasına teslim edilmiştir. İhraç edilen malların 30.01.2015 tarihinde Amerikan gümrüğüne ulaştığı ve aynı gün içerisinde ithalatçı tarafından mal bedelinin ihracatçının bankasına gönderilmek üzere kendi bankasına yatırdığı ve dış ticaret işlemine konu olan belgeleri aldığı öğrenilmiştir. Fatura bedeli olan 25.000,00 USD, 10.02.2015 tarihinde ihracatçı bankasına transfer edilmiştir.

İşletmenin günlük muhasebe kayıtları tuttuğunu ve sürekli envanter yöntemini takip ettiğini varsayarak, ilgili muhasebe kayıtları TMS ye göre VUK farklılıkları da göz önünde bulundurulacak şekilde aşağıdaki gibi olacaktır.

T.C. Merkez Bankası Kurları	
Tarih	Döviz Alış Kuru (USD/TL)
15.01.2015	2,3350
21.01.2015	2,3540
30.01.2015	2,3615
10.02.2015	2,3515

		01.01.2015	<u>Detay</u>	
983	İhracat Siparişlerinden Borçlular		25.000,00	25.000,00
984	İhracat Siparişlerinden Alacaklılar			
984.01	Miami Cosmetics Inc.		25.000,00	25.000,00
Miami Cosmetics Inc. İle Yapılan 01.01.2015 tarihli İhracat Sözleşmesinin Nazım Hesap Kaydı 25.000 USD				

		15.01.2015	<u>Detay</u>	
1				
120	Alıcılar			58.375,00
120.02	Yurtdışı Alıcılar			
120.02.05	Miami Cosmetics Inc.		58.375,00	
389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri			58.375,00
389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri			
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		58.375,00	
25.000,00 USD X 2,3350 TL = 58.375,00 TL				
15.01.2015 tarih ve 150115 no'lu İhracat Faturası Kaydı				

		21.01.2015	<u>Detay</u>	
2				
120	Alıcılar			475,00
120.02	Yurtdışı Alıcılar			
120.02.05	Miami Cosmetics Inc.		475,00	
389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri			475,00
389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri			
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		475,00	
25.000,00 USD X (2,3540 TL -2,3350 TL) = 475,00 TL				
Cari Hesap ve Avans Hesabı Değerleme Kaydı				

		21.01.2015	<u>Detay</u>	
3				
389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri			58.850,00
389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri			
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		58.850,00	
601	Yurt Dışı Satışlar			58.850,00
601.01	ABD Miami Cosmetics Inc.		58.850,00	
25.000,00 USD X 2,3540 TL =58.850,00 TL				
150115 No'lu İhracat Faturası Hasılat Kaydı				

		21.01.2015	<u>Detay</u>		
4					
620	Satılan Mamul Maliyeti			40.000,00	
620.01	Sabun Kalıpları		40.000,00		
	152 Mamuller				40.000,00
	152.03 Sabun Kalıpları		40.000,00		
	Satılan Mamullerin Maliyetinin Gelir Tablosuna Aktarımı				

		30.01.2015	<u>Detay</u>		
984	İhracat Siparişlerinden Alacaklılar			25.000,00	
984.01	Miami Cosmetics Inc.		25.000,00		
	983 İhracat Siparişlerinden Borçlular		25.000,00		25.000,00
	Miami Cosmetics Inc. İle Yapılan 01.01.2015 tarihli İhracat Sözleşmesinin Nazım Hesap Kapanış Kaydı 25.000 USD				

		30.01.2015	<u>Detay</u>		
5					
108	Diğer Hazır Değerler			59.037,50	
108.01	Transferdeki Havaleler				
108.01.02	Miami Cosmetics Inc. 25.000,00 USD		59.037,50		
	120 Alıcılar				58.850,00
	102.02 Yurt Dışı Alıcılar				
	102.02.05 Miami Cosmetics Inc.		58850,00		
	646 Kambiyo Karları				187,50
	646.02 İhracat İşlemlerinden Doğan		187,50		
	25.000,00 USD X 2,3615 TL = 59.037,50 TL				
	Cari Hesabın Kapatılarak Geçici Hesaba Alınmasının Kaydı				

6		10.02.2015	Detay	
102	Bankalar			58.787,50
102.02	USD Hesapları			
102.02.01	X Bankası		58.787,50	
656	Kambiyo Zararları			250,00
656.02	İhracat İşlemlerinden Doğan		250,00	
108	Diğer Hazır Değerler			59.037,50
108.01	Transferdeki Havaleler			
108.01.02	Miami Cosmetics Inc. 25.000,00 USD		59.037,50	
25.000,00 USD X 0,01 TL (2,3615 TL - 2,3515 TL) = 250,00 TL				
Geçici Hesabın Kapatılarak Tahsilatın Yapılması Kaydı				

389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri			
389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri			
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD			
		58.850,00 (3)		58.375,00 (1)
				475,00 (2)
		58.850,00		58.850,00

120	Alicılar			
120.02	Yurtdışı Alicılar			
120.02.05	Miami Cosmetics Inc.			
		58.375,00(1)		58.850,00 (5)
		475,00 (2)		
		58.850,00		58.850,00

TMS' ye göre tutulan bu kayıtların VUK' a göre yasal mevzuata uygun hale getirilmesi ve gerekli düzeltmeler aşağıdaki şekilde olacaktır.

Uyumlaştırma Tarihi İtibariyle				
	UFRS Mali Tablo Değeri	İlaveler	İndirimler	Düzeltilmiş Yasal Mali Tablo Değeri
Yurt Dışı Satışlar	58850,00	187,50	-	59037,50
Diğer İndirimler	-	-	250,00	(250,00)
Kambiyo Karları	187,50	-	-	
Kambiyo Zararları	(250,00)	-	-	
Toplam	58.787,50			58.787,50

		Detay		
612	Diğer İndirimler		250,00	
612.01	Kambiyo Zararları	250,00		
656	Kambiyo Zararları			250,00
656.02	İhracat İşlemlerinden Doğan	250,00		
Yasal Mevzuat Uyumlaştırma Kaydı				

		Detay		
646	Kambiyo Karları		187,50	
646.02	İhracat İşlemlerinden Doğan	187,50		
601	Yurtdışı Satışlar			187,50
601.01	ABD Miami Cosmetics Inc.	187,50		
Yasal Mevzuat Uyumlaştırma Kaydı				

5.3.2. Vesaik Mukabili Ödemeli İthalat İşleminin Muhasebeleştirilmesi

E-Stara Kozmetik A.Ş. imalatçısı olduğu kalıp sabunları üretmek amacıyla silikondan üretilmiş sabun kalıpları ithal edecektir. İthal edilecek ürünün birim fiyatı 7,00 USD olup 1.000 adet ithal etmek üzere Malezya'da yerleşik KL Chemical firması ile 01.01.2015 tarihinde bir sözleşme yapılmıştır. Sözleşmeye göre mal bedeli olan 7.000,00 USD vesaik mukabili olarak dış ticaret işlemine ilişkin belgelerin E-Stara Kozmetik A.Ş. tarafından kendi bankasından teslim alınmak üzere ödenecektir. Sigorta

ve navlun masrafları KL Chemical tarafından karşılanacaktır. 10.01.2015 tarihinde ithalat işlemine ilişkin belgeler, E-Stara Kozmetik A.Ş. tarafından mal bedelinin KL Chemical firmasına aktarılması talimatı üzerine teslim alınmıştır. İthal edilen malzeme 15.01.2015 tarihinde İstanbul gümrüğüne girmiş ve yine aynı tarihte %18 KDV, %6 gümrük vergisi ve 40,00 TL damga vergisi ödenerek gümrükten çekilmiştir. Malzeme, E-Stara A.Ş. tarafından 500,00 TL + %18 KDV iç nakliye ödenerek 17.01.2015 tarihinde üretim yerine üretimde kullanılmak üzere getirilmiştir.

İşletmenin günlük muhasebe kayıtları tuttuğunu ve sürekli envanter yöntemini takip ettiğini varsayarak, ilgili muhasebe kayıtları TMS ye göre VUK farklılıkları da göz önünde bulundurulacak şekilde aşağıdaki gibi olacaktır.

T.C. Merkez Bankası Kurları	
Tarih	Döviz Alış Kuru (USD/TL)
10.01.2015	2,3350
15.01.2015	2,3310

01.01.2015		Detay	
983	İthalat Siparişlerinden Borçlular		7.000,00
983.01	KL Chemical	7.000,00	
984	İthalat Siparişlerinden Alacaklılar	7.000,00	7.000,00
KL Chemical ile Yapılan 01.01.2015 tarihli İthalat Sözleşmesinin Nazım Hesap Kaydı 7.000 USD			

15.01.2015		Detay	
259	Verilen Avanslar		16.345,00
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları		
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp		
259.02.01.01	Satın Alma Bedeli	16.345,00	
320	Satıcılar		16.345,00
320.02	Yurt Dışı Satıcılar		
320.02.03	KL Chemical	16.345,00	
7.000,00 USD X 2,3350 TL = 16.345,00 TL İthal Edilecek 1.000 adet Silikon Kalıp Avans ve Cari Hesap Kaydı			

2		15.01.2015	<u>Detay</u>	
320	Satıcılar			16.345,00
320.02	Yurt Dışı Satıcılar			
320.02.03	KL Chemical		16.345,00	
	102	Bankalar		16.345,00
	102.02	USD Hesabı		
	102.02.01	X Bankası	16.345,00	

GÜMRÜK VERGİLERİNİN HESAPLANMASI	
Mal Bedeli (7.000,00 USD X 2.3350 TL)	16.345,00
Sigorta Bedeli (100,00 USD X 2.3350 TL)	233,50
Nakliye Bedeli (300,00 USD X 2.3350 TL)	700,50
CIF Bedeli (16.345,00TL + 233,50 TL + 700,50 TL)	17.279,00
Gümrük Vergisi (17279,00 X %6)	1.036,74
Damga Vergisi	40,00
KDV Matrahı 17.324,14 TL + 1.039,44 TL + 40,00 TL)	18.355,74
KDV (18.355,74 X %18)	3.304,03

3		15.01.2015	<u>Detay</u>	
259	Verilen Avanslar			1.076,74
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp			
259.01.01.05	Gümrük Vergisi		1.036,74	
259.01.01.06	Damga Vergisi		40,00	
191	İndirilecek KDV			3.304,03
191.03	18%		3.304,03	
	102	Bankalar		4.380,77
	102.01	TL Hesapları		
	102.01.01	X Bankası	4.380,77	
Gümrükte Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi Kaydı				

		15.01.2015	<u>Detay</u>	
984	İthalat Siparişlerinden Alacaklılar		7.000,00	7.000,00
983	İthalat Siparişlerinden Borçlular			
983.03	KL Chemical		7.000,00	7.000,00
KL Chemical ile Yapılan İthalat Sözleşmesinin Nazım Hesap Kapanış Kaydı 7.000,00 USD				

		17.01.2015	<u>Detay</u>	
4				
259	Verilen Avanslar			590,00
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp			
259.01.01.09	Nakliye Gideri		500,00	
191	İndirilecek KDV			
191.03	18%		90,00	
320	Satıcılar			590,00
320.01	Yurt İçi Satıcılar			
320.01.20	X Nakliyat		590,00	
İthal Edilen Silikon Kalıp İç Nakliye Gider Kaydı				

		17.01.2015	<u>Detay</u>	
5				
320	Satıcılar			590,00
320.01	Yurt İçi Satıcılar			
320.01.20	X Nakliyat		590,00	
102	Bankalar			590,00
102.01	TL Hesapları			
102.01.01	X Bankası		590,00	
Satıcı X Nakliye Firmasına Olan Borcun Ödenmesinin Kaydı				

6		17.01.2015	<u>Detay</u>	
253	Tesis Makine ve Cihaz			17.921,74
253.01	Kalıplar			
253.01.01	Silikon Kalıp		17.921,74	
259	Verilen Avanslar			17.921,74
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	Silikon Kalıp			
259.02.01.01	Satın Alma Bedeli		16.345,00	
259.02.01.05	Gümrük Vergisi		1036,74	
259.02.01.06	Damga Vergisi		40,00	
259.02.01.09	İç Nakliye Gideri		500,00	
	Kullanıma Hazır Hale Gelen Kalıp Maliyetinin İlgili Sabit Kıymet Hesabına Aktarımı			

259	Verilen Avanslar			
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	Silikon Kalıp			
		16.345,00 (1)		17.921,74 (6)
		1.036,74 (3)		
		40,00 (3)		
		500,00 (4)		
		17.921,74		17.921,74

5.4. AKREDİTİFLİ ÖDEME

Akreditif şartlı bir banka kredisidir. Akreditif, ithalatçının talimatına dayanarak, bir bankanın belirli bir paraya kadar, belirli bir süre içinde, belirli belgeler karşılığında ve öngörülen şartların yerine getirilmesi kaydıyla, ihracatçıya ödeme yapacağını veya ihracatçı tarafından keşide edilen poliçeleri kabul veya iştirah edeceğini ihracatçıya karşı yazılı olarak taahhüt etmesidir.⁸⁶

Akreditifli ödeme hem ihracatçı hem de ithalatçı açısından en güvenli ödeme sistemidir. Eğer ihracatçı mal bedelinin ödenmesi noktasında kendisini garanti altına almak istiyorsa bankanın, gerekli koşullar yerine getirildiği takdirde ithalatçının mal bedelini ödememe riskine karşı garanti verdiği bir sistemdir. Aynı şekilde ithalatçı da

⁸⁶ Gürsoy. 2007, s.103

ithal edeceği mamulün talep edilen vasıf ve özelliğe sahip olduğu noktasında kendisini garanti altına almaktadır.

Akreditif bir alacak hakkı doğurduğundan hem ithalatçı firma hem de ihracatçı firma açısından işletme finansman aracı olarak değerlendirilebilmektedir. Akreditif işlemlerde, akreditif amiri, amir bankası, lehtar ve lehtar bankası akreditifin tarafları olarak değerlendirilir. Amirden kasıt akreditifi açtıran ithalatçı, lehtardan kasıt ise ödemeyi alacak olan ihracatçıdır.

Akreditifli işlemler güven ilkesi açısından daha emin bir ödeme şekli olmasına rağmen banka işlem maliyetleri ve komisyonlar açısından taraflara yüksek bir maliyet yükü getirmekte dolayısı ile son dönemlerde firmalar akreditifli çalışma şeklinden kaçınılmaktadırlar. Ayrıca, amir bankaların çalıştığı aracı bankalar da bazen teyit problemleri yaşanmaktadır. Akreditifli işlemlerde taraflar açısından en önemli nokta akreditif çeşidine göre ödeme sürecinin değişikliğidir.

Akreditifli ödeme şeklinde süreç şu şekilde gerçekleşmektedir;⁸⁷

- a) İthalatçı ve ihracatçı arasında yapılan sözleşmeye istinaden amir konumunda olan ithalatçı kendi bankasına ihracatçı firma lehine bir akreditif açılması talimatı verir.
- b) Amir banka olan ithalatçı bankası açılan akreditifi lehtar banka olan ihracatçının bankasına bildirir.
- c) Kendi bankasından gelen ihbarla akreditifin açıldığını öğrenen ihracatçı ihracat işlemlerini başlatır ve sözleşme konusu olan malı ithalatçının ülkesine sevk eder.
- d) Malların ithalatçı ülkesine sevk edilmesi ile beraber dış ticarete konu olan fatura, çeki listesi, taşıma belgesi, menşe şahadetnamesi ve talep edilen diğer belgeler ihracatçı tarafından kendi bankasına lehtar bankaya gönderilmesi talimatı ile verilir.
- e) İhracatçı verilen sevk belgeleri karşılığında kendi bankasından mal bedelini alır.

⁸⁷ Gürsoy. 2007. s.104

- f) İhracatçı firmanın bankası söz konusu belgeleri amir banka olan ithalatçının bankasına gönderir.
- g) İthalatçının bankası olan amir banka mal bedelini ithalatçıdan tahsil ettikten sonra belgeleri ithalatçıya teslim eder.
- h) İthalatçı kendi bankasından almış olduğu belgeler ile sipariş etmiş olduğu ve gümrüğüne gelen malı gümrükten çeker.

5.4.1. Akreditif Ödemeli İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi

E-Stara Kozmetik A.Ş. imalatçısı olduğu ve birim satış fiyatı 2.50 USD ve birim maliyeti 4.00 TL olan sabun kalıplarından 10.000 tanesinin satışı konusunda, A.B.D’ de yerleşik Miami Cosmetics Inc. ile 01.01.2015 tarihinde bir sözleşme yapmıştır. Düzenlenmiş olan sözleşmeye istinaden 05.01.2015 tarihinde ithalatçı tarafından mal bedeli olan 25.000,00 USD değerinde E-Stara Kozmetik A.Ş. lehine akreditif açtırılmış, açılan akreditif aynı gün ithalatçı bankası kanalıyla ihracatçıya bildirilmiştir. Sabun kalıpları 15.01.2015 tarihinde kesilen 150115 no’lu satış faturası ile 21.01.2015 tarihinde fiili olarak ihraç edilmiştir. Dış ticaret işlemine ilişkin belgelerde fatura tarihi olan 15.01.2015 tarihinde E-Stara Kozmetik A.Ş. tarafından kendi bankasına teslim edilmiş ve 25.000 USD hesabına transfer edilmiştir.

İşletmenin günlük muhasebe kayıtları tuttuğunu ve sürekli envanter yöntemini takip ettiğini varsayarak, ilgili muhasebe kayıtları TMS ye göre VUK farklılıkları da göz önünde bulundurulacak şekilde aşağıdaki gibi olacaktır.

T.C. Merkez Bankası Kurları	
Tarih	Döviz Alış Kuru (USD/TL)
15.01.2015	2,3350
21.01.2015	2,3755

		01.01.2015	Detay		
983	İhracat Siparişlerinden Borçlular		25.000,00	25.000,00	
984	İhracat Siparişlerinden Alacaklılar				25.000,00
984.01	Miami Cosmetics Inc.		25.000,00		
Miami Cosmetics Inc. İle Yapılan 01.01.2015 tarihli İhracat Akreditifin Nazım Hesap Kaydı 25.000 USD					

1		15.01.2015	<u>Detay</u>		
120	Alicılar			58.375,00	
120.02	Yurtdışı Alicılar				
120.02.05	Miami Cosmetics Inc.		58.375,00		
389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri				58.375,00
389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri				
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		58.375,00		
25.000,00 USD X 2,3350 TL = 58.375,00 TL					
15.01.2015 tarih ve 150115 no'lu İhracat Faturası Kaydı					

2		15.01.2015	<u>Detay</u>		
102	Bankalar			58.375,00	
102.02	USD Hesapları				
102.02.01	X Bankası		58.375,00		
120	Alicılar				58.375,00
120.02	Yurt Dışı Alicılar				
120.02.05	Miami Cosmetics		58.375,00		
15.01.2015 tarih ve 150115 No'lu Fatura Tahsilat Kaydı					

		15.01.2015	<u>Detay</u>		
984	İhracat Siparişlerinden Alacaklılar			25.000,00	
984.01	Miami Cosmetics Inc.		25.000,00		
983	İhracat Siparişlerinden Borçlular		25.000,00		25.000,00
Miami Cosmetics Inc.tarafından Lehe Açtırılan 25.000 USD'lık Akreditifin Kapanış Kaydı					

3		21.01.2015	Detay	
389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri			59.387,50
389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri			
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD		58.375,00	
656	Kambiyo Zararları			
656.02	İhracat İşleminde Doğan		1.012,50	
601	Yurt Dışı Satışlar			59.387,50
601.01	ABD Miami Cosmetics Inc.		59.387,50	
25.000,00 USD X 2,3755 TL =59.387,50 TL				
150115 No'lu İhracat Faturası Hasılat Kaydı				

4		21.01.2015	Detay	
620	Satılan Mamul Maliyeti			40.000,00
620.01	Sabun Kalıpları		40.000,00	
152	Mamuller			40.000,00
152.03	Sabun Kalıpları		40.000,00	
Satılan Mamullerin Maliyetinin Gelir Tablosuna Aktarımı				

389	Ertelenmiş İhracat Gelirleri			
389.01	Fiili İhraç Tarihi Beklenen İhracat Gelirleri			
389.01.03	Miami Cosmetics Inc. / 25.000,00 USD			
			58.375,00 (3)	58.375,00 (1)
			58.375,00	58.375,00

120	Alicılar			
120.02	Yurtdışı Alicılar			
120.02.05	Miami Cosmetics Inc.			
			58.375,00 (1)	58.375,00 (2)
			58.375,00	58.375,00

TMS' ye göre tutulan bu kayıtların VUK'na göre yasal mevzuata uygun hale getirilmesi ve gerekli düzeltmeler aşağıdaki şekilde olacaktır.

Uyumlaştırma Tarihi İtibariyle				
	UFRS Mali Tablo Değeri	İlaveler	İndirimler	Düzeltilmiş Yasal Mali Tablo Değeri
Yurt Dışı Satışlar	59.387,50	-	-	59.387,50
Diğer İndirimler	-	-	1.012,50	(1012,50)
Kambiyo Karları	-	-	-	-
Kambiyo Zararları	(1.012,50)	-	-	-
Toplam	58.375,00			58.375,00

		Detay		
612	Diğer İndirimler		1.012,50	
612.01	Kambiyo Zararları	1.012,50		
656	Kambiyo Zararları			1.012,50
656.02	İhracat İşlemlerinden Doğan	1.012,50		
Yasal Mevzuat Uyumlaştırma Kaydı				

5.4.2. Akreditif Ödemeli İthalat İşleminin Muhasebeleştirilmesi

E-Stara Kozmetik A.Ş. imalatçısı olduğu kalıp sabunları üretmek amacıyla silikondan üretilmiş sabun kalıpları ithal edecektir. Birim fiyatı 7,00 USD olan üründen 1.000 adet ithal etmek üzere Malezya'da yerleşik KL Chemical firması ile 01.01.2015 tarihinde bir sözleşme yapılmıştır. Sözleşmeye göre ödeme şekli akreditifi olup E-Stara Kozmetik A.Ş. tarafından KL Chemical lehine 1.000 TL masrafla 05.01.2015 tarihinde açılmıştır. Açılan akreditif aynı gün E-Stara Kozmetik A.Ş. bankası kanalıyla KL Chemical firmasına bildirilmiştir. Sigorta ve navlun masrafları KL Chemical tarafından karşılanacaktır. 10.01.2015 tarihinde KL Chemical ithalat işlemine ait belgeleri kendi bankasına vererek mal bedeli olan 7.000,00 USD'yi tahsil etmiştir. 12.01.2015 tarihinde E-Stara Kozmetik A.Ş. akreditif bedelini ithalata ilişkin belgeler karşılığı kendi bankasına ödemiştir. İthal edilen malzeme 15.01.2015 tarihinde İstanbul gümrüğüne girmiş ve yine aynı tarihte %18 KDV, %6 gümrük vergisi ve 40,00 TL damga vergisi

ödenerek gümrükten çekilmiştir. Malzeme, E-Stara A.Ş. tarafından 500,00 TL + %18 KDV iç nakliye ödenerek 17.01.2015 tarihinde üretim yerine üretimde kullanılmak üzere getirilmiştir.

İşletmenin günlük muhasebe kayıtları tuttuğunu ve sürekli envanter yöntemini takip ettiğini varsayarak, ilgili muhasebe kayıtları TMS ye göre VUK farklılıkları da göz önünde bulundurulacak şekilde aşağıdaki gibi olacaktır.

T.C. Merkez Bankası Kurları	
Tarih	Döviz Alış Kuru (USD/TL)
05.01.2015	2,3351
10.01.2015	2,3382
12.01.2015	2,3373
15.01.2015	2,3364

1	05.01.2015	Detay	
259	Verilen Avanslar		16.345,70
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları		
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp		
259.02.01.01	Satın Alma Bedeli	16.345,70	
320	Satıcılar		16.345,70
320.02	Yurt Dışı Satıcılar		
320.02.03	KL Chemical	16.345,70	
	7.000,00 USD X 2,3351 TL = 16.345,70 TL		
	Akreditif ile İthal Edilecek 1.000 adet Silikon Kalıp Avans ve Cari Hesap Kaydı		

2	05.01.2015	Detay	
259	Verilen Avanslar		1.000,00
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları		
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp		
259.01.01.10	Ödeme Masrafları	1.000,00	
102	Bankalar		1.000,00
102.01	TL Hesapları		
102.01.01	X Bankası	1.000,00	
	Gümrükte Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi Kaydı		

		05.01.2015	<u>Detay</u>	
983	İthalat Siparişlerinden Borçlular			7.000,00
983.01	KL Chemical		7.000,00	
984	İthalat Siparişlerinden Alacaklılar			7.000,00
984.01	KL Chemical		7.000,00	
İthal Edilecek 1000 adet Silikon Kalıplar için Açtırılan Akreditifin Nazım Hesap Kaydı				

		15.01.2015	<u>Detay</u>	
320	Satıcılar			16.387,70
320.02	Yurt Dışı Satıcılar			
320.02.03	KL Chemical		16.387,70	
259	Verilen Avanslar			57,40
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp			
259.02.01.08	Kur Giderleri		57,40	
102	Bankalar			16.445,10
102.02	USD Hesabı			
102.02.01	X Bankası		16.445,10	
7.000,00 USD X (2,3493 TL- 2,3411 TL) = 57,40 TL				
İthal Edilen 1.000 adet Silikon Kalıp Mal Bedeli Ödemesi				

		10.01.2015	<u>Detay</u>	
320	Satıcılar			16.367,40
320.02	Yurt Dışı Satıcılar			
320.02.03	KL Chemical		16.367,40	
300	Banka Kredileri			16.367,40
300.02	USD Kredileri			
300.02.01	X Bankası			
300.02.01.09	Akreditif Hesabı		16.367,40	
7.000,00 USD X 2,3382 TL = 16.367,40 TL				
İthalat Edilen Kalıplar Bedelinin Satıcı Firmaya Ödenmesinin Hesap Kaydı				

		10.01.2015	<u>Detay</u>	
984	İthalat Siparişlerinden Alacaklılar		7.000,00	7.000,00
984.03	KL Chemical			
	983 İthalat Siparişlerinden Borçlular		7.000,00	
İthal Edilecek 1000 Adet Kalıp İçin Açtırılan Akreditif Nazım Hesap Kapanış Kaydı 7.000,00 USD				7.000,00

		12.01.2015	<u>Detay</u>	
5	300 Banka Kredileri			6,30
	300.02 USD Kredileri			
	300.02.01 X Bankası			
	300.02.01.09 Akreditif Hesabı		6,30	
	646 Kambiyo Karları			
	646.03 İthalat İşlemlerinden Doğan		6,30	
7.000,00 USD X (2,3382 TL - 2,3373 TL)= 6,30 TL Akreditif Kapanışı Öncesi Değerleme Kaydı				6,30

TMS ve VUK mevzuatı açısından kambiyo karının sabit kıymetin maliyeti ile ilişkilendirilmesi ve böylece yasal mevzuata uygun hale getirilmesi gerekmektedir.

		<u>Detay</u>	
646	Kambiyo Karları		6,30
646.03	İthalat İşlemlerinden Doğan	6,30	
	253 İlgili Sabit Kıymet Hesabı	6,30	
Yasal Mevzuat Uyumlaştırma Kaydı			6,30

6		15.01.2015	Detay	
300	Banka Kredileri			16.361,10
300.02	USD Kredileri			
300.02.01	X Bankası			
300.02.01.09	Akreditif Hesabı		16.361,10	
	102 Bankalar			16.361,10
	102.02 USD Hesapları			
	102.02.01 X Bankası		16.361,10	
7.000,00 USD X 2,3373 TL = 16.361,10 TL				
İthal Edilen Kalıp Mal Bedelinin Satıcıya Ödenmesi Kaydı				

GÜMRÜK VERGİLERİNİN HESAPLANMASI	
Mal Bedeli (7.000,00 USD X 2.3364 TL)	16.354,80
Sigorta Bedeli (100,00 USD X 2.3364 TL)	233,64
Nakliye Bedeli (300,00 USD X 2.3364 TL)	700,92
CIF Bedeli (16.354,80TL + 233,64 TL + 700,92 TL)	17.289,36
Gümrük Vergisi (17.289,36 X % 6)	1.037,36
Damga Vergisi	40,00
KDV Matrahı (17.289,36 TL + 1.037,36 TL + 40,00 TL)	18.366,72
KDV (18.366,72 X % 18)	3.306,00

7		15.01.2015	Detay	
259	Verilen Avanslar			1.077,36
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp			
259.01.01.05	Gümrük Vergisi		1.037,36	
259.01.01.06	Damga Vergisi		40,00	
191	İndirilecek KDV			3.306,00
191.03	18%		3.306,00	
	102 Bankalar			4.383,36
	102.01 TL Hesapları			
	102.01.01 X Bankası		4.383,36	
Gümrükte Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi Kaydı				

8		17.01.2015	Detay	
259	Verilen Avanslar			500,00
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	1000 adet Silikon Kalıp			
259.01.01.09	İç Nakliye Gideri		500,00	
191	İndirilecek KDV			90,00
191.03	18%		90,00	
102	Bankalar			590,00
102.01	TL Hesapları			
102.01.01	X Bankası		590,00	
İthal Edilen Sabun Kalıpları İç Nakliye Kaydı				

9		17.01.2015	Detay	
253	Tesis Makine ve Cihaz			18.944,75
253.02	Sabun Kalıpları			
253.02.01	1000 adet Silikon Kalıp		18.944,75	
259	Verilen Avanslar			
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	Silikon Kalıp			
259.02.01.01	Satın Alma Bedeli		16.345,70	18.944,75
259.02.01.01	Gümrük Vergisi		1.037,36	
259.02.01.01	Damga Vergisi		40,00	
259.02.01.01	Kur Giderleri		21,70	
259.02.01.01	Nakliye Giderleri		500,00	
259.02.01.01	Ödeme Masrafları		1.000,00	
Kullanıma Hazır Hale Getirilen Sabun Kalıp Maliyetinin İlgili Sabit Kıymet Hesabına Aktarımı				

259	Verilen Avanslar			
259.02	İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları			
259.02.01	Silikon Kalıp			
		16.345,70 (1)		17.962,35 (6)
		1.000,00 (2)		
		21,70 (3)		
		1037,36 (7)		
		40,00 (7)		
		500,00 (7)		
		18.944,76		18.944,76

6. SONUÇ

Günümüzde küreselleşen dünya ve buna bağlı olarak artış gösteren dış ticaret hacmi ve işlemleri ülkeler ve firmalar açısından birçok avantaj getirirken beraberinde artan bir iş yükü ve hantallaşan finansal mimari oluşumunu da tetiklemektedir. Ülkeler ve firmalarda diğer yapı ve departmanlara göre konservatif durumda olan finansal bölümler gittikçe daha kapalı hale gelmektedir. Özellikle standartlaşmanın ve küreselleşmenin getirmiş olduğu şeffaflık daha çok devlet ve yatırımcı açısından ele alınmakla birlikte kurum içi etkileşimli bir yapı göz ardı edilmektedir. Kambiyo, belgelendirme, gümrük, sigorta, banka ve nakliyat gibi farklı mevzuatlara sahip işlemlerle de yakından ilişki halinde olan dış ticaret ve muhasebe daha etkileşimli bir yapıya dönmesi ve işletmenin tamamı ile iletişimde olması sadece yatırımcı ve devlet açısından değil, işletmenin ileriye yönelik vizyonu ve hedefleri açısından da önemlidir. Tüm bunların yanı sıra etkin bir kontrol ve raporlama sisteminin başarılı olabilmesi için muhasebenin daha işlevsel ve tüm firmayı kapsayan bir sistem haline gelmesi gereklidir. Bu aynı zamanda firmanın dış ticaret ve mali mevzuat açıdan yükümlülüklerini yerine getirmesi için önemlidir.

Dış ticaret işlemlerindeki farklılıklar ve ülkelere göre değişen muhasebe ve dış ticaret uygulama farklılıkları muhasebe ve dış ticaretin kendi sistematliğini firma içinde kurma ihtiyacını artırmaktadır. Birçok operasyonu hem barındıran hem de kayıt altına alan muhasebe ve dış ticaret işlemleri her geçen gün artan sermaye ve ticaret akışına bağlı olarak daha yoğun bir standartlaşma sürecine girecektir.

Uygulanmaya başlanan standartlar ve mali mevzuat arasındaki farklılıklar da iş yükünü artıran diğer sebeptir. Elde edilmiş olan bilgiler finansal arşivi oluştururken bu bilgilerin düzgün kullanımı ve sunulması da son derece önemlidir. Böylece belgeye dayalı bir yapıdan çok tüm sisteme odaklı bir yapıya bürünen muhasebe mali idareye ve bilgi kullanıcılarına olan sorumluluğunu daha iyi yerine getirecektir.

Tüm ticari ve finansal faaliyetlerin temel amacı hedeflenen sonuca ulaşmaktır. Burada sonuç hasılat kavramı ile yakından ilişkilidir. Ülkenin ve firmaların rekabet gücünü artırmak çok iyi bir maliyet ve süreç yönetimi ile başarılabilir. Küresel

koşullarda yeni üstünlüklerin sağlanması ve dünya dış ticaret piyasasından daha fazla pay alınması bilinçli ve standartlara sahip sistemlerle mümkün olabilmektedir.

Sisteme dayalı bir muhasebe için ortak dili kullanmak standartlaşma uyumunu daha da hızlandıracaktır. Tüm yapı ile iletişim halinde olan muhasebenin standartlaşması beraberinde firma içinde yer alan kalite, üretim, maliyet merkezleri, stok ve Ar-Ge gibi temel bölümleri kapsayacak bu da beraberinde istihdam ve uzmanlaşmayı getirecektir.

Gerekli bilgi işlem teknolojileri kurulması ve idarenin teknoloji yoğun araçlarla kontrol sistemini kurması belgeye dayalı muhasebe anlayışını da kökünden değiştirecektir.

Konumuzla ilgili olarak resmi idarenin tüm mevzuatlarda bir standardı sağlaması, ilgili mevzuatlarda gerekli değişiklikleri yapması muhasebenin işlevini artırması yönünden olumlu katkıda bulunacaktır. Yakın zamanda yürürlüğe giren ticaret kanunumuz ile bu değişikliklerin yapılması daha elzem hale gelmiştir. Muhasebe idarenin kullandığı vergi aracı olmaktan çok, doğru bilgi üreten ve raporlayan bir yapıya dönüşmesi gerekli değişikliklerin yapılması ile mümkün olabilir.

KAYNAKLAR

- Ataman, Ümit. (1980). “*Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*”, İİTİA Nihad Sayar Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Ataman, Ümit ve Haluk Sümer. (2000). “*Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*” 7. Baskı. Türkmen Yayınevi, İstanbul.
- Atay, Tezcan. (2000). “*Yabancı Para Cinsinden Olan Avansların Değerlemesi*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 95, İstanbul.
- Bağrıaçık, Atilla. (2000). “*Dış Ticarete Uygulamalı KDV işlemleri ve Muhasebesi*”, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul.
- Bağrıaçık, Atilla. (2006). “*Etkin İhracat Yönetimi*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Berger, Jonah., (2013). “*Contagious*” 1.Baskı, Bzd Yayıncılık, İstanbul.
- Bozkurt, Nejat. (2012). “*Muhasebe Denetimi*” 6.Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Çelik, Kenan. (2010). “*Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*”, 6. Baskı Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Demir, Şeref. (2012). “*İskontoların Muhasebesi ve Denetimi*”, Hakemli Yazılar, Mali Çözüm, İSMMOB, İstanbul.
- Demirkan, Uçar. (1996).“*Kambiyo Mevzuatı ve Uygulaması*”, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- Eren, Erol. (2005). “*Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*”, 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Gürsoy, Yaser. (2007). “*Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*”, Ekin Yayınları, Ankara.
- Gürsoy, Yaser. (2010). “*Dış Ticaret Muhasebesi*”, 6. Baskı, Ekin Yayınları, Ankara.
- Gürsoy, Cudi Tuncer. (2009). “*Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*” 3. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Gökgöz, Ahmet. (2015). “*Finance and Auditing Studies*”, Journal of Accounting, JAFAS, Bursa.
- Kaya, Feridun. (2013). “*Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*”, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Kirtiş, Kazım. (2013). “*Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*”, Hizmet Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Kurşunel, Fahri ve Hale Akin. (2010). “*TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar*” S.Ü. İİBF, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Konya.

- Meigs, Robert., Mary Meigs., Mark Bettner ve Ray Whittington. (1996). “**Accounting: The Basis for Business Decision**”, 10.Baskı, Mc Graw Hill Yayınları, New York, ABD.
- Needles, Belverd, Marian Powers, Sherry Mills ve Henry Anderson. (1996). “**Principles of Accounting**” 7. Baskı, H. Mifflin Yayıncılık, Boston, ABD.
- Onursal, Erkut. (2000). “**Ulusal ve Uluslararası Ticari Kurallar**”, Üysen Yayınları, İstanbul.
- Roberts, Clare, Pauline Weetman ve Paul Gordon. (2005). “**International Financial Accounting; A Comparative Approach**” 3. Baskı, F.T Prentice Hall Yayıncılık, Londra, İngiltere.
- Seyidoğlu, Halil. (2003). “**Uluslararası Finans**”, 4. Baskı, Güzem Can Yayınları, İstanbul.
- T.C. Dış Ticaret Müsteşarlığı, (2006). “**100 Soruda Dış Ticaret**”, Nurol Matbaacılık, Ankara.
- Terpstra, Vern ve Ravi Sarathy. (1993). “**International Marketing**”, Dryden Press Yayıncılık, 6. Baskı, Michigan, ABD.
- Utkulu, Utku. (2009). “**Türkiye’de Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması**” 2. Baskı. Özbaran Ofset, Ankara.
- Yarbaşı, Engin. (2012). “**Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**” 1. Baskı, Yayıncılık Dağıtım, İstanbul.
- Yereli, Ayşe. (2012). “**TMS-2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması**”, İSMMOB, Hakemli Yazılar, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul.

YARARLANILAN DİĞER KAYNAKLAR

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Sayı: 18591 R.G., 30.11.1984.

15 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Sayı: 18818 R.G., 21.07.9.1985.

23 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Sayı: 19168 R.G., 18.07.1986.

73 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Sayı: 24398 R.G., 21.02.2000.

84 seri No'lu KDV Genel Tebliği, Sayı: 24592 R.G., 23.11.2001.

91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Sayı: 25387 R.G., 28.02.2004.

105 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Sayı: 27423 R.G., 05.12.2009.

113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Sayı: 27423 R.G., 05.12.2009.

117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, Sayı: 28264 R.G., 14.04.2012.

Gümrük Yönetmeliği, Sayı: 27369 Mükerrer R.G., 07.10.2009.

İhracat Yönetmeliği, Sayı: 26190 R.G., 06.06.2006.

İthalat Yönetmeliği, Sayı: 22510 Mükerrer R.G., 31.12.1995.

İhracat Rejimi Kararı, Sayı: 22515 R.G., 06.01.1996.

İthalat Rejimi Kararı, Sayı: 22510 Mükerrer R.G., 31.12.1995.

İz Bedeli, 08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazete

Dahilde İşleme Rejimi Kararı, Sayı: 25709 R.G., 27.01.2005.

Hariçte İşleme Rejimi Kararı, Sayı: 26484 R.G., 05.04.2007.

TMS 2 – Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı,

TMS 16 – Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı,

TMS 18 – Hasılatlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, Resmi Gazete
TMS 21 – Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı,
TMS 23 – Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı,
TMS 38 – Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı,
Gümrük Kanunu, 04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmi Gazete
İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 tarihli ve 26190 sayılı Resmi Gazete
22.12.1995 tarih ve 95/7623 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 22515 sayılı Resmi Gazete
İhracat Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 23.07.2008 tarihli ve
36934 sayılı Resmi Gazete
84 No'lu K.D.V. Genel Tebliği, 23.11.2001 tarihli ve 24592 sayılı Resmi Gazete
İthalat Yönetmeliği, 31.12.1995 tarihli ve 22510 sayılı Resmi Gazete.
İhracat Mevzuatı, İhracata Ait Esaslar İGEME, 2006, s.367
İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete
İhracat Yönetmeliği, 6. Md.
İhracı Yasak ve Ön İzne Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ, 19.09.1996 tarih ve 22762 sayılı
Resmi Gazete
İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ, 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi
Gazete
Yurtdışında Fuar Düzenlenmesine Ve Değerlendirilmesine İlişkin Tebliğ 25.04.2014
tarih ve 28982 sayılı Resmi Gazete
Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ, 02.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete
Yurt Dışı Müteahhitlik Ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat
Ve İthalata İlişkin Tebliğ, 04.04.2008 tarihli ve 26837 sayılı Resmi Gazete
3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete
İthalat Yönetmeliği, 31 Aralık 1995 tarihli ve 22510 sayılı Mükerrer Resmi Gazete
Yurt içinde Düzenlenen Fuarlara İlişkin Tebliğ, 31 Aralık 2010 tarihli ve 27802 sayılı
Mükerrer Resmi Gazete
100 Soruda Dış Ticaret, T.C. Dış Ticaret Müsteşarlığı, Nuro Matbaacılık, 2006
Gümrük Kanunu, 04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmi Gazete
İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 tarihli ve 26190 sayılı Resmi Gazete
22.12.1995 tarih ve 95/7623 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 22515 sayılı Resmi Gazete

İhracat Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 23.07.2008 tarihli ve 36934 sayılı Resmi Gazete

84 No'lu K.D.V. Genel Tebliği, 23.11.2001 tarihli ve 24592 sayılı Resmi Gazete

İthalat Yönetmeliği, 31.12.1995 tarihli ve 22510 sayılı Resmi Gazete

İhracat Mevzuatı, İhracata Ait Esaslar İGEME, 2006, s.367

İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete

İhracat Yönetmeliği, 6. Md.

İhracı Yasak ve Ön İzne Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ, 19.09.1996 tarih ve 22762 sayılı Resmi Gazete

İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ, 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete

Yurtdışında Fuar Düzenlenmesine Ve Değerlendirilmesine İlişkin Tebliğ 25.04.2014 tarih ve 28982 sayılı Resmi Gazete

Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ, 02.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete

Yurt Dışı Müteahhitlik Ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat Ve İthalata İlişkin Tebliğ, 04.04.2008 tarihli ve 26837 sayılı Resmi Gazete

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete

İz Bedeli, 08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazete

İthalat Yönetmeliği, 31 Aralık 1995 tarihli ve 22510 sayılı Mükerrer Resmi Gazete

İthalat Yönetmeliği, 31 Aralık 1995 tarihli ve 22510 sayılı Mükerrer Resmi Gazete

Yurt içinde Düzenlenen Fuarlara İlişkin Tebliğ, 31 Aralık 2010 tarihli ve 27802 sayılı Mükerrer Resmi Gazete

100 Soruda Dış Ticaret, T.C. Dış Ticaret Müsteşarlığı, Nurol Matbaacılık, 2006 s.37

İthalat Mevzuatı, İthalata Ait Esaslar, İGEME, 2006, s.8

163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 27 Ocak 1985 tarihli ve 18648 sayılı Resmi Gazete

YARARLANILAN İNTERNET KAYNAKLARI VE SİTELERİ

<http://tim.org.tr/tr/ihracat-ihracat-rehberi-ihracat-turleri.html>, Erişim tarihi:12.05.2015

<http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-ihracat-rehberi-gerekli-belgeler.html>, Erişim Tarihi: 12.05. 2015

<http://www.ito.org.tr/wps/portal/> , İthalat'ın püf noktaları, Erişim Tarihi: 21.05.2015

http://tim.org.tr/files/downloads/mevzuat/ithalat_yonetmeligi.pdf, Erişim Tarihi: 21.07.2015

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html, Erişim Tarihi: 20.05.2015

www.gtb.gov.tr/eislemler/uygulamalar, Erişim Tarihi: 04.07.2015

<http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=126> Erişim Tarihi: 03.05.2015

<http://tarama.gsu.edu.tr/yordambt/yordam.php?dilsecim=0&-vt=YordamBT&> Erişim Tarihi: 20.07.2015

<http://muhasebeden.com/dis-ticaret-muhasebesi-ile-ilgili-hesaplar-ve-uygulamada-sikca-kullanilan-muhasebe-kayit-ornekleri.html> Erişim Tarihi : 18.07.2015

<http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx>

<http://www.iccwbo.org/products-and-services/store/online-libraries/>

www.gtb.gov.tr/

<http://megep.meb.gov.tr/>

<http://www.ibp.gov.tr/>

www.customs-edi.gov.tr/

www.eximbank.gov.tr/ Eximbank Web Sitesi

www.gumrukticaret.gov.tr.gov.tr/

www.gumrukkontrolor.org.tr/

www.oaib.gov.tr/

www.spk.gov.tr/

www.tcmb.gov.tr/

www.resmigazete.gov.tr/

www.gib.gov.tr/

www.kgk.gov.tr/

www.oaib.gov.tr/

www.jafas.org/ Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies

www.istanbulsmmmodasi.org.tr

www.turmob.org.tr/

www.elibrary.worldbank.org

www.gsu.edu.tr/

www.muhasabeden.com/

www.mufad.org.tr/

www.selcuk.edu.tr/

www.unctad.org/

www.trade.gov/

www.eusmecentre.org.cn/

www.akademikbakis.org/

www.kpmg.com/cn/

EKLER

EK1: DIŞ TİCARETTE KULLANILAN ULUSLARARASI BELGELER

Dış ticaret işlemlerinde uluslararası ve Őlkemiz mevzuatları açısından kullanılması gerekli ve zorunlu belgelerin örnek görselleri aşağıdaki Şekilde sıralanmıőtır.



T.C.GÜMRÜK BEYANNAMESİ

A ÇIKIŞ GÜMRÜK İDARESİ

T.C.GÜMRÜK BEYANNAMESİ					1 BEYAN	
1	2 Gönderen/ İhracatçı No				3 Formlar	
	8 Alıcı No				4 Yük Belgeleri	
	5 Kalem Sayısı				6 Kap adedi	
	7 Referans numarası				9 Mali Müşavir/ Serbest Muhasebeci No	
	10 Gideceği Ülke				11 Ticaret Yapılan Ülke	
	13 T.P.				15 Çıkış/İhracat ülkesi	
	14 Beyan sahibi/Temsilci No				16 Menşe ülke	
	18 Çıkışta taşı aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke				19 Kntyr	
	20 Teslim şekli				22 Döviz ve toplam fatura bedeli	
	21 Smnr geçecek hareketli taşı aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke				23 Döviz kuru	
24 Sözleşme türü				25 Smrdaki taşıma şekli		
26 Dahili taşıma şekli				27Yüklerle yeri		
28 Banka bilgisi				29 Çıkış Gümrük İdaresi		
30 Eşyanın bulunduğu				31 Kapların ve eşyanın tanımı		
32 Kalem no				33 TGTC pozisyon no		
34 Menşe Ülke Kodu				35 Brüt Ağırlık (kg)		
37 R E J I M				38 Net ağırlık (kg)		
39 Kota				40 Manifesto/ Özet beyan		
41 Ölçü birimi				46 İstatistikî kıymet		
44 Ek bilgi belge ve izinler				E.B.		
47 Vergilerin hesaplanması				48 Tecil/Taksitlendirme		
49 Antreponun tipi ve kodu				B HESAP DETAYLARI (KDV)		
50 Sorumlu No				53 Varış Gümrük İdaresi		
51 Tasarlanan güzergah				54 Yer ve tarih		
52 Teminat				54 Yer ve tarih		
D ÇIKIŞ GÜMRÜK İDARESİ KONTROLÜ				Mühür		
Sonuç :				Beyan sahibinin veya vekilinin		
Kurşun mühür No :				Adı soyadı ve imzası		
Taşıtın Kimliği :						
Verilen süre :						
Sürenin başlangıç tarihi :						
İmza						

CGB-1

E ÇIKIŞ/İHRACAT GÜMRÜK İDARESİ KONTROL SONUÇLARI

C.GÜMRÜK BEYANNAMESİ (DEVAM FORMU)

1 B E Y A N

2 Gönderen/ İhracatçı No		3 Formlar				
Kapların ve eşyanın tanımı	Kapların ve konteynerlerin marka numara ve cinsleri		32 Kalem no	33 TGTC pozisyon no		
			34 Menşe Ülke Kodu a b	35 Brüt ağırlık (kg)	36 Tercihli tarife	
			37 R E J I M	38 Net ağırlık (kg)	39 Kota	
			40 Manifesto/ Özet beyan			
			41 Ölçü birimi	42 Kalem fiyatı	43 HY kodu	
Ek bilgi belge ve izinler			E.B. Kodu	45 Ayarlama		
			46 İstatistikî kıymet			
Kapların ve eşyanın tanımı	Kapların ve konteynerlerin marka numara ve cinsleri		32 Kalem no	33 TGTC pozisyon no		
			34 Menşe Ülke Kodu a b	35 Brüt ağırlık (kg)	36 Tercihli tarife	
			37 R E J I M	38 Net ağırlık (kg)	39 Kota	
			40 Manifesto/ Özet beyan			
			41 Ölçü birimi	42 Kalem fiyatı	43 HY kodu	
Ek bilgi belge ve izinler			E.B. Kodu	45 Ayarlama		
			46 İstatistikî kıymet			
Kapların ve eşyanın tanımı	Kapların ve konteynerlerin marka numara ve cinsleri		32 Kalem no	33 TGTC pozisyon no		
			34 Menşe Ülke Kodu A b	35 Brüt ağırlık (kg)	36 Tercihli tarife	
			37 R E J I M	38 Net ağırlık (kg)	39 Kota	
			40 Manifesto/ Özet beyan			
			41 Ölçü birimi	42 Kalem fiyatı	43 HY kodu	
Ek bilgi belge ve izinler			E.B. Kodu	45 Ayarlama		
			46 İstatistikî kıymet			
Vergilerin hesaplanması	Türü	Vergi matrahı	Oranı	Tutarı	Ö.Ş.	
	Birinci kaleme ilişkin Toplam			İkinci kaleme ilişkin Toplam		
	Türü	Vergi matrahı	Oranı	Tutarı	Ö.Ş.	
*****	Üçüncü kaleme ilişkin Toplam			Genel Toplam :		

1

Çıkış/İhracat gümrük idaresi nüshası


TİCARİ FATURA- BOŞ FORM

Seller (Name, Address) İhracatçı (Ad, Adres) [1] Tel: [2]	Invoice Number (Fatura No.)		
	Invoice Date (Tarih)	Seller's Reference [3] (Saticının referansı)	
	Buyer's Reference [6] (Alıcının Referansı)	Other Reference [7] (Diğer referanslar)	
Consignee (Teslim alan)	Buyer (Alıcı: teslim alandan farklı ise) [4]		
	Country whence consigned (Malın teslim edileceği yer) [5]		
	Country of origin (malın üretildiği ülke)	Country of destination (Malın varış yeri)	
Transport details (Nakliye ile ilgili hususlar- lüzumu halinde) [14]	Terms of delivery and payment (Teslim ve Ödeme şekli)		
Shipping marks; Container No (Sevkiyat işaretleri, Konteynır No)	Number and kind of packages: goods description -in full and/or code. (Malın cinsi ve özelliği, ambalaj şekli, koli adedi, gümrük tarife numarası)	Gross weight, kg. (Ağırlık)	Cube m3 (hacim)
Specification of commodities (in code and/or full) (Malların özellikleri; Tarife numarası) [9] Shipped by: (Malın sevk şekli) [15] On: (Malın ne zaman teslim yerine ulaştırılacağı) [15] Signature: (İmza)[16] Date: (Tarih)	Quantity (Miktar) [8]	Unit Price (Birim Fiyat) [10]	Amount (Toplam Tutar) [11]
		Included above (Yukarıdaki dahil)	Not included above (yukarıdaki hariç)
	Packing (Ambalaj Şekli)		
	Freight (Navlun)[13]		
	Other costs (Diğer Maliyetler)[12]		
	Insurance (Sigorta)[14]		
	Total invoice amount (Toplam Fatura Tutarı) [12]		

KOLİ LİSTESİ- BOŞ FORM

Quantity Miktar		Numbers Koli no.	Contents each Muhteviyatı	Measure each Hacim M3	GR WT each Toplam brüt ağırlık
Method of packing: Ambalaj şekli (malların nasıl paketlenildiği varsa özel taşıma koşulları belirtilmelidir). Marks and numbers: İşaret ve sayılar Total no. of packages: Toplam koli sayısı Total measure: Toplam ağırlık Total net weight: Ambalaj hariç net ağırlık Total gross weight: Toplam brüt ağırlık					

MENŞE ŞAHADETNAMESİ- BOŞ FORM

1. Exporter (name, address, country) Exportateur (nom, adresse, pays) İhracatçı (ismi, adresi, memleketi)	2. No B 0432994 CERTIFICATE OF ORIGIN CERTIFICAT D'ORIGINE MENŞE ŞAHADETNAMESİ A	
3. Consignee (name, address, country) Destinataire (nom, adresse, pays) Alıcı (ismi, adresi, memleketi)		
4. Particulars of transport (where required) Renseignements relatifs au transport (le cas échéant) Nakliye ile ilgili malûmat (luzumu halinde)		
5. Marks & Numbers, Number and kind of packages; Description of the goods Marques et numéros; Nombre et nature des colis; Désignation des marchandises Marka ve numara, Koli sayısı ve cinsi, Malların tarifi	6. Gross weight Poids brut Brüt ağırlık	7.
8. Other information - Autres renseignements Diğer Malumat Stamp - Timbre - Mühür 	It is hereby certified that the above mentioned goods originate in; Il est certifié par la présente que les marchandises mentionnées ci - dessus sont originaires de: Yukarıda tadat edilen malların menşeli olduğu tasdik edilir. CERTIFYING BODY ORGANISME AYANT DELIVRE LE CERTIFICAT İŞBU VESİKAYI TANZİM EDEN TEŞEKKÜL Place and date of issue - Lieu et date de delivrance Tanzim yeri ve tarihi Authorised signature - signature autorisée Yetkili İmza	

SONCE QPSEY 130371 TEL: 0312 200 11 82



NOTE

RULES FOR THE ESTABLISHMENT OF CERTIFICATES OF ORIGIN

1. The forms may be completed by any process, provided that entries are indelible and legible.
2. Neither erasures nor superimpositions should be allowed on the certificates (or applications). Any alterations should be made by striking out the erroneous material and making any additions required. Such alterations should be approved by the person who made them and certificated by the appropriate authority or body.
3. Any unused spaces should be crossed out to prevent any subsequent addition.
4. If warranted by export trade requirements, one or more copies may be drawn up in addition to the original.

NOTE

REGLES A OBSERVER POUR L'ETABLISSEMENT DU CERTIFICAT D'ORIGINE

1. La formule peut être remplie par n'importe quel procédé, à condition que les mentions qui y sont portées soient indélébiles et lisibles.
2. Le certificat et la demande éventuelle ne peuvent comporter ni grattages, ni surcharges. Les modifications qui y sont apportées doivent être effectuées en biffant les indications erronées et en ajoutant, le cas échéant, les indications voulues. Toute modification ainsi opérée doit être approuvée par son auteur et visée par les autorités ou organismes habilités.
3. Les espaces non utilisés doivent être bâtonnés de façon à rendre impossible toute adjonction ultérieure.
4. Si les nécessités du commerce d'exportation le requièrent, il peut être établi, en plus de l'original, une ou plusieurs copies.

NOT

MENŞE ŞAHADETNAMESİNİN TANZİMİ İÇİN DİKKAT EDİLECEK KURALLAR

1. Form istenilen usulle doldurulabilir. Yalnız üzerindeki kayıtlar silinmez ve okunaklı olmalıdır.
2. Muhtemel talep ve belgenin üzerinde ne kazınma nede eklenmiş yazı bulunabilir. Yapılacak değişiklikler yanlış bilgilerin üstleri çizilerek yerlerine istenilen kayıtlar eklenerek yapılır. Bu şekildeki işlemlerin hepsi sahibi tarafından imza ve yetkili teşekkül tarafından da tasdik edilmelidir.
3. Kullanılmayan yerler üzerlerine herhangi bir kaydın yazılamayacağı şekilde çizgilerle doldurulmalıdır.
4. İhracat ticareti gereği icap ediyorsa, asıldan başka, bir veya bir kaç suret çıkartılabilir.

EUR-1 DOLAŞIM BELGESİ -BOŞ FORM

DOLAŞIM SERTİFİKASI MOVEMENT CERTIFICATE



1. İhracatçı (Adı, Açık Adresi, Ülke) Exporter (Name, full address, country)	EUR.1 NO B 0500266		
	Bu formu doldurmadan önce arkadaki notları okuyunuz. See notes overleaf before completing this form.		
3. Malın Gönderildiği Şahıs (Adı, Açık Adresi, Ülke) (Tercihe Bağlı) Consignee (Name, full address, country) (Optional)	2. Certificate used in preferential trade between ve/and arasındaki tercihlî ticarete kullanılan sertifikadır. (İlgili ülkeler, ülke grupları veya alanlarını yazınız.) (Insert appropriate countries, groups of countries or territories)		
	4. Ürünlerin menşei sayılan ülke, ülkeler grubu veya alanlar Country, group of countries or territory in which the products are considered as originating	5. Varış ülkesi veya ülkeler grubu Country, group of countries or territory of destination	
6. Taşımaya ilişkin bilgiler (Tercihe Bağlı) Transport details (Optional)	7. Gözlemler Remarks		
8. Sıra No; Kolilerin marka ve işaretleri, sayı ve türleri (*); Eşyanın tanımı. Item Number; Marks and numbers; Number and kind of packages (*); Description of goods.	9. Brüt ağırlık (kg) veya diğer ölçüler (Litre, metreküp, vs) Gross weight (kg) or other measure (litres, m ³ , etc.)	10. Faturalar (Tercihe Bağlı) Invoices (Optional)	
12. İHRACATÇININ BEYANI DECLARATION BY THE EXPORTER Aşağıda imzası bulunan ben, yukarıda belirtilen eşyanın bu belgenin düzenlenmesi için gerekli olan koşullara uygun olduğunu beyan ederim. I, the undersigned, declare that the goods described above meet the conditions required for the issue of this certificate. Yer ve Tarih Place and date (İmza/signature)			

(*) Eşya ambalajlı değilse, yerine göre eşyaların sayısını veya "dökme" olduğunu belirtiniz.

(*) If goods are not packed, indicate number of articles or state "in bulk" as appropriate

(1) Yalnız ihracatçı ülke kurallarının gerekli gördüğü yerleri doldurunuz.

(1) Complete only where the regulations of the exporting country or territory require.

Aydoğdu Ofset Tel: (0.312) 309 64 67 (pbx)

<p>13. DOĞRULUĞUN KONTROLÜ İSTEMİ REQUEST FOR VERIFICATION, to:</p>	<p>14. KONTROLÜN SONUCU RESULT OF VERIFICATION</p>
<p>Bu sertifikanın doğruluk ve kurallara uygunluğunun kontrolü talep edilir. Verification of the authenticity and accuracy of this certificate is requested.</p> <p>..... Yer ve Tarih (Place and date)</p> <p>Mühür (Stamp)</p> <p>..... (İmza) (Signature)</p>	<p>Yapılan kontrol bu sertifikanın (*) Verification carried out shows that this certificate (*)</p> <p><input type="checkbox"/> Belirtilen gümrük idaresince düzenlendiğini ve içerdiği bilgilerin doğru olduğunu göstermektedir. Was issued by the customs office indicated and that the information contained therein is accurate</p> <p><input type="checkbox"/> Doğruluk ve kurallara uygunluk koşullarına cevap vermediğini göstermektedir. (Ekteki açıklamalara bakınız.) Does not meet the requirements as to authenticity and accuracy (see remarks appended).</p> <p>..... Yer ve Tarih (Place and date)</p> <p>Mühür (Stamp)</p> <p>..... (İmza) (Signature)</p> <p>(*) Uygun olan kutuya X işareti koyunuz. (*) Insert X in the appropriate box.</p>

NOTLAR

1. Sertifikalar silinmeler veya birbiri üzerine yazılmış kelimeler ihtiva edemez. Değişiklikler doğru olmayan kayıtların üzeri çizilmek ve gerekli düzeltmeler eklenmek suretiyle yapılır. Böyle bir değişiklik, sertifikayı düzenleyen kişi tarafından paraf edilmeli ve düzenlediği ülkenin gümrük idaresi tarafından onaylanmalıdır.
2. Sertifikaya kaydedilen maddeler arasında boşluk bırakılmamalı ve her bir madde önüne bir sıra numarası konulmalıdır. Son maddenin hemen altına yatay bir çizgi çekilmelidir. Kullanılmayan yerler sonradan bir eklemeyi imkansız kılmak üzere aynı şekilde iptal edilmelidir.
3. Eşyalar, ticari faaliyetlere uygun olarak ve teşhis edilmelerini sağlayacak yeterli ayrıntılarla tanımlanmalıdır.

NOTES

1. Certificates must not contain erasures or words written over one another. Any alterations must be made by deleting the incorrect particulars and adding any necessary corrections. Any such alteration must be initialled by the person who completes the certificate and endorsed by the customs authorities of the issuing country or territory.
2. No spaces must be left between the items entered on the certificate and each item must be preceded by an item number. A horizontal line must be drawn immediately below the last item. Any unused space must be struck through in such a manner as to make any later additions impossible.
3. Goods must be described in accordance with commercial practise and with sufficient detail to enable them to be identified

- * Bu belge Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı müsadesi ile basılmıştır.
- * Printer approved by Prime Ministry, Undersecretariat of Customs of the Republic of Turkey.

A.TR. DOLAŞIM BELGESİ – BOŞ FORM

DOLAŞIM BELGESİ (MOVEMENT CERTIFICATE)



(1) Üye ülke
veya
Türkiye

Insert the
member
State or
Turkey

1. İhracatçı (Ad, açık adres, ülke) Exporter (Name, full address, country)		A.TR No D 0587023	
3. Malın gönderildiği şahıs (İhtiyari) (ad, açık adres, ülke) Consignee (Optional) (Name, full address, country)		2. Taşıma Belgesi (İhtiyari) No (Tarih) Transport document (Optional) No, (Date)	
7. Taşınmaya ilişkin bilgiler (İhtiyari) Transport details (Optional)		4. AET/TÜRKİYE ORTAKLIĞI ASSOCIATION between the EUROPEAN ECONOMIC COMMUNITY and TURKEY	
9. Sıra No: Item No		5. İhraç Ülkesi Country of exportation	6. Varış Ülkesi Country of destination (1)
10. Kolilerin markaları, numaraları, sayısı ve cinsi (dökme mallar için, duruma göre, geminin adı vagon veya kamyonun numarası belirtilecektir); Malların tanımı Marks and numbers; number and kind of packages (for goods in bulk, indicate the name of the ship or the number of the railway wagon or road vehicle); Description of goods		8. Gözlemler Remarks	
11. Brüt ağırlık (kg) veya diğer ölçüler (hl, m³, v.s.) Gross Weight (kg) or other measure (hl, m³, etc.)		12. GÜMRÜK VİZESİ CUSTOMS ENDORSEMENT Doğruluğu onaylanmış beyan Declaration certified İhraç belgesi Export document (2) Model (Form) No. Gümrük İdaresi Customs Office Çıkış ülkesi Issuing country Yer ve Tarih Place and Date İmza (Signature)	
13. İHRACATÇININ BEYANI DECLARATION BY THE EXPORTER Aşağıda imzası bulunan ben, yukarıda, belirtilen malların bu belgenin verilmesi için gerekli koşullara uygun olduğunu beyan ederim. I, the undersigned, declare that the goods described above meet the conditions required for the issue of this certificate. Yer ve Tarih Place and date İmza (Signature)		Mühür Stamp	

(2) Sadece
ihraç
ülkesinin
talebi
halinde
doldurulur.

Complete
only where
the
exporting
country
requires

AYDOĞDU OFSET • 309 64 67 (Pbx) • ANKARA

14. KONTROL İSTEMİ REQUEST FOR VERIFICATION, to	15. KONTROLÜN SONUCU RESULT OF VERIFICATION
Bu belgenin doğruluk ve kurallara uygunluğunun kontrolü talep edilir. Verification of the authenticity and accuracy of this certificate is requested. Yer ve tarih (Place and date) Mühür (Stamp) İmza (Signature)	Yapılan kontrol bu belgenin (1) Verification carried out shows that this certificate (1) <input type="checkbox"/> Belirtilen gümrük idaresince verildiğini ve içerdiği bilgilerin doğruluğunu was issued by the Customs Office indicated and that the information contained therein is accurate. <input type="checkbox"/> Doğruluk ve kurallara uygunluk koşullarına cevap vermediğini göstermiştir. (Ekteki açıklamalara bakınız.) does not meet the requirements as to authenticity and accuracy (see remarks appended.) Yer ve tarih (Place and date) Mühür (Stamp) İmza (Signature)
İstemde bulunan idarenin açık adresi Full address of office making the request	(1) Uygun yere (x) işareti koyunuz. (1) Insert (x) in the appropriate box.

DOLAŞIM BELGESİ İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

I. DOLAŞIM BELGESİ DOLDURMA KURALLARI

A.TR Dolaşım Belgesi Anlaşmanın yapıldığı dilden biri ile doldurulmalı ve ihracatçı ülkenin iç hukuk hükümleri ile uyumlu olmalıdır. Belge Türkçe doldurulduğunda Topluluğun resmi dillerinden biri ile de doldurulur.

A.TR Dolaşım Belgesi yazı makinesi veya el yazısı ile doldurulur. El yazısı ile doldurulduğu zaman mürekkepli kalem ve büyük matbaa harfleri kullanılmalıdır. Belge üzerinde silinti ve ilaveler bulunmamalıdır. Düzeltmeler yanlışların üzeri çizilmek ve gerekirse doğruları yazılmak suretiyle yapılmalıdır. Bu şekilde yapılan bütün düzeltmelerin belgeyi düzenleyen tarafından imzalanması ve gümrük idaresince tasdik edilmesi gerekir. Eşyanın tanımı bu amaçla ayrılan kutuya boş satır bırakılmadan yazılmalıdır. Kutu tamamen doldurulmadığında, eşyanın tanımına ilişkin son satırın altına boş alan kalmayacak şekilde yatay bir çizgi çekilmelidir.

II. ÇEŞİTLİ KUTULARA YAZILACAK HUSUSLAR

- İlgili kişi veya firmanın tam adı ve adresi yazılır.
- Gerekli görülen hallerde, taşıma belgesinin numarası yazılır.
- Gerekli görülen hallerde, alıcı kişi/kişiler veya firma/firmaların tam adı ve adresi yazılır.
- İhraç ülkesinin adı yazılır.
- Variş ülkesinin adı yazılır.
- Belge kapsamı eşyanın toplam sayısını ilgili sıra numarası yazılır.
- Kolilerin marka, numara, miktar ve ambalaj türü ile eşyanın ticari tanımı yazılır.
- 10 nolu kutuda tanımlanan eşyanın kilogram veya diğer ölçüler cinsinden brüt ağırlığı yazılır.
- Gümrük idaresi tarafından doldurulur. Gerekli görülen hallerde, çıkış evrakı ile ilgili (formun cins ve numarası, gümrük idaresinin ve vize edilen ülkenin adı) hususlar yazılır.
- Yer, tarih ve ihracatçının adı yazılır. İhracatçı tarafından imzalanır.

EXPLANATORY NOTES FOR THE MOVEMENT CERTIFICATE I. RULES FOR COMPLETING THE MOVEMENT CERTIFICATE

The A.TR movement certificate must be completed in one of the languages, in which the Agreement is drawn up and shall comply with the internal laws of the exporting State. When the certificate is completed in Turkish, it shall also be completed in one of the official languages of the Community.

The A.TR movement certificate must be typed or hand-written; if the latter, it must be completed in ink, in block letters. It must not contain any erasure or superimposed correction. Any alteration must be made by deleting the incorrect particulars and adding any necessary corrections. Any such alteration must be initialled by the person who completed the certificate and be endorsed by the customs authorities.

A description of the products must be given in the box reserved for this purpose without leaving any blank lines. Where the box is not completely filled, a horizontal line must be drawn below the last line of description the empty space being crossed through.

II. PARTICULARS TO BE ENTERED IN THE VARIOUS BOXES

- Enter the full name and address of the person or company concerned
- Where appropriate, enter the number of the transport document.
- Where appropriate, enter the full name and address of the person (s) or company (ies) to whom the goods are to be delivered.
- Enter the name of the country from which the goods are exported.
- Enter the name of the country concerned.
- Enter the number of the item in question in relation to the total number of articles on the certificate.
- Enter the marks, numbers, quantity, kind of packages and the normal trade description of the goods.
- Enter the gross mass of goods described in the corresponding box 10 expressed in kilograms or other measure. (hl, m³, etc)
- To be completed by the customs authority. Where appropriate, enter the particulars related to the export document (type and no of the form, name of the customs office and of the issuing country).
- Enter the place and date, signature and name of the exporter.

SİGORTA BELGESİ – BOŞ FORM

Sigorta Firmasının Adı Sigorta Firmasının Adresi	VERGİ DAİRESİ: VERGİ NUMARASI:
SİGORTALI :	ACENTA NO :
ADRESİ :	POLİÇE NO :
ÇIKIŞ YERİ :	TEKLİF TAR. :
VARIŞ YERİ :	YÜKLEME TAR. :
KONŞİMENTO :	DÖVİZ KURU :
AKREDİTİF :	VASITA :
PLAKA / GEMİ :	SEFER SAYISI :
SİGORTA KONUSU	MEBLAĞ GBP
Sigortalanan ürünlere ilişkin açıklama (ağırlık ve koli sayısı, değeri) koli işaret Numaları	
Toplam Sigorta Bedeli	
Nakliyat PR. %0.300 :	
Net Prim :	
Gider Vergisi :	
Ücret Tutarı :	
ÖZEL ŞARTLAR	
İşbu sigorta ilişik Kamyon Klozu hükümlerine göre akdedilmiştir.Yükleme, aktarma ve boşaltmaya atfedilebilecek rizikolar sigorta teminatına dahildir.	
Bu sigorta; ayrıca ekli 1.10.1990 Institute Radioactive Contamination Exclusion kloz hükümlerine tabidir.	
İHTARLAR:	
..... SİGORTA A.Ş. işbu poliçe/ zeyilname ile yukarıda ayrıntıları yazılı malları tarafların uymayı yükümledikleri ekli şartlar ile bu şartlara nazaran üstün hükümleri olan özel şartlara göre, sigorta prim ve ayrıntıları tutarının ödenmesi karşılığında sigortalı adına ençok..... TL'sına kadar sigorta eder.	
Bu poliçe teminatına giren ziya veya hasarın meydana gelmesi halinde genel şartların 22. Maddesi gereğince derhal Şirket Merkezine; yurt dışında en yakın Acenteliklerine ve/veya yetkili Hasar Ekspertiz Bürolarına başvurularak, hasarın ve miktarının bir ekspertiz raporu ile tespit ettirilmesi gerekir.	
SİGORTA ETTİREN TANZİM YERİ ve TARİHİ	SİGORTA FİRMASININ ADI

TAŞIMA BELGESİ – ÖRNEK FORM

SHIPPING INSTRUCTIONS			NAME AND ADDRESS OF TRANSPORT/SHIPPING COMPANY	
Shippers name and address [1] (Taşıyıcının Adı ve Adresi) Craft Ceramics Ltd. Unit 5c, Ashnew Industrial Estate Ashnew, County Wicklow, Ireland			<h1>LINES</h1>	
Consignee's name and address [2] (Alıcının Adı ve Adresi) Kaufstadt AG Central Warehouse Reference MG/17963 Karlsruhe Germany				
Notify address [3] (Acenta Adresi) Impex AG 221 Havenstrasse Hamburg				
Place of receipt [4] (Malların Alınacağı Yer) Ashnew				
First vessel [5] (Birinci Araç) Bell Lines	Port loading [6] (Yüklemenin yapılacağı liman) Waterford			
Port of discharge [7] (Malların Boşaltılacağı Liman) Hamburg	Final discharge [8] (Malların Son Teslim Yeri) Karlsruhe			
Second vessel [9] (İkinci Araç) -----	Port of transport [10] (Aktarmanın Yapılacağı Liman) -----			
Port of discharge [11] (Malların Boşaltılacağı Liman) ----	Place of delivery [12] (Malların Teslim Yeri) -----			
Marks and no's. [14] (İşaret ve Numaralar) Fully addressed Nos. 1-78	Contents no. and seal no. (Mühür ve Damga Numarası) [15]	Quantity and description of goods (Ürüne ve ambalaja ilişkin uyarılar) [16] 78 cardboard cartons containing pottery FRAGILE, HANDLE WITH CARE-KEEP UPRIGHT	Gross weight (Toplam Ağırlık) kg [17] 522 kg	Measurement m3 [18] 1.12
			Tariff no. [19] 691200 500 00	FOB value [20] (FOB Değeri) US \$ 12,075.00

DIMENSIONS OF PACKAGES					
No. of packages (Toplam Koli Sayısı) [22]	Length (Uzunluk) [23]	Breadth (Eni) [24]	Depth (Derinlik) [25]	Measure (Hacim) [26]	Total Measure (Toplam Hacim) [27]
15	45 cm	40 cm	10 cm	0.018	0.27 m3
15	30 cm	15 cm	15 cm	0.007	0.11 m3
24	42 cm	21 cm	15 cm	0.013	0.31 m3
24	30 cm	30 cm	20 cm	0.018	0.43 m3
BILL OF LADING REQUIREMENTS (Konşimento'daki Koşullar) [28]			FREIHT AND CHARGES (Navlun ve Diğer Giderler) [29]	DOCUMENT ACCOMPANYING CARGO TO PORT OF SHIPMENT(Nakliyeye İlişkin Belgeler) [30]	
Total no. required (Konşimento Numarası) [31]	Originals (Aslı) 1Adet	Copies (Kopyası) 3Adet	Freight payable by: Shipper (Taşıyıcı) (Navlunu Ödeyecek Taraf) [35] Charges payable by: (Diğer Shipper (Taşıyıcı) (Diğer giderleri ödeyecek taraf) [36]	Documents going with cargo to port of shipment(Kargo ile gönderilecek belgeler) Invoice (Fatura)2 Nüsha Packing list (Koli Listesi) (2) Certificate of origin (Menşe Şahadetnamesi)(2) Insurance certificate (Sigorta Belgesi) (1)	
We hereby declare the foregoing to be a full and true account of the contents, values, etc., of the goods herein declared. We agree to pay all freight or charges, custom house charges and duties as well as other lawful and customary expenses and also return freight and charges if consignees either decline to receive the goods or refuse or are unable to pay the charges thereon. We understand and accept that all transactions are subject to your standard trading conditions and/or conditions of relevant bill of which we are aware.					
BILLS OF LADING WILL NOT BE RELEASED WITHOUT PRIOR SETTLEMENT OF FREIGHT AND/OR CHARGES			DATED <i>1 July 20..</i> ----- SIGNED [37] ----- ON BEHALF OF ----- <i>Craft Ceramics Ltd</i> -----		

AKREDİTİF MEKTUBU – ÖRNEK FORM

<p style="text-align: center;">Name of issuing bank [1] (Amir Banka) The A.B.C Bank P.O. Box 446 Frankfurt Germany</p> <p style="text-align: center;">Place and date of issue Germany, 15 May 2004</p>	<p>Irrevocable Documentary Credit</p>	<p style="text-align: center;">Number [2] (Bankanın Referans Numarası) 1/8578</p>
<p>Applicant [4] (Malların Alıcısı) Kaufstadt AG 1293 Am Werhaam Düsseldorf 4000 Germany</p>		<p style="text-align: center;">Date and place of expiry [3] (Geçerli Olacağı Tarih ve Yer) 31 July 20.. in Dublin</p>
<p>Beneficiary [5] (Lehdar) Craft Ceramics Ltd. Unit 5c, Ashnew Industrial Estate Ashnew, Country Wicklow Ireland</p>		<p>Amount [7] (Miktar) US dollars thirteen thousand one hundred and fifty only</p>
<p>Advising bank [6] (Muhabir/Lehdar Banka) United Bank of Ireland 33 Stephens Green Dublin 12 Ireland</p>		<p>Amount [7] (Miktar) US dollars thirteen thousand one hundred and fifty only</p>
<p>Partial Shipments [9] (Parsiyel İzni) Allowed () Not allowed (x)</p>	<p>Transshipment [10] (Aktarmalı Taşıma İzni) Allowed (x) Not allowed ()</p>	<p>Credit available [8] (Ödeme Koşulları) (x) by sight payment () by acceptance</p>
<p>Loading on board/dispatch/taking in charge at/from: [11] (Malların Boşaltılacağı Yer ve Tarih) Ashnew not later than 1 July 20.. For transportation to:[12] (Malların Nereden Gönderileceği) Karlsruhe</p>		<p>against the documents detailed here in () and beneficiary's bill of exchange at SIGHT on the issuing bank for 100% invoice value</p>
<p>Documents to be presented [13] (Muhabir/Lehdar Bankaya sunulması gereken belgeler)</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Signed commercial invoice in duplicate covering shipment of 78 cartons of pottery cups, saucers and plates. b. Packing lists in duplicate. c. Full set of clean on board combined transport bill of lading made to order, blank endorsed and marked "freight prepaid", notify the applicant. d. Certificate of origin in duplicate. e. Insurance certificate for 110% invoice value covering Institute Cargo Clauses "A" and War and Strikes risks. 		
<p>Documents to be presented within 16 days after the date of issuance of the transport documents but within the validity of the credit. (Belgelerin kaç gün içinde sunulması gerektiği)[14]</p>		
<p>We hereby issue the documentary credit in your favor. It is subject to the ICC Uniform Customs and Practice for Documentary Credits (1993 revision, International Chambers of Commerce, Paris, France, Publication No. 500) and engages us in accordance with the terms thereof. The number and the date of the credit and the name of our bank must be quoted on drafts required. If the credit is available by negotiation, each presentation must be noted on the reverse of this advice by the bank where the credit is available.</p> <p>This document consists of () signed page (s). Name of Issuing Bank: The A.B.C.Bank</p>		

KAMBİYO SENEDİ –BOŞ FORM

BILL OF EXCHANGE	
Amount [1] (Ödenecek tutar)	Place and date[2] (Yer ve Tarih)
At sight pay this Bill of Exchange to the order of [3]name of exporter's bank (Muhbir/lehdar Banka), the sum of [4] amount to be paid under the bill (Ödenecek miktar), in words, value received for shipment of [5] general description of the goods being paid for (Ödeme yapılacak mallar), covered by [transport document number] and [credit reference number].	
Name of exporter [6] (İhracatçı)	
Authorized signatory/ies [7] (Firmayı Temsile Yetkili Kişi)	
TO [8] The importer's bank (Amir Banka)	

KAMBİYO SENEDİ –ÖRNEK FORM

BILL OF EXCHANGE	
Amount US\$ 13,500.00 [1] (Ödenecek tutar)	Place and date Ashnew, 1 July 2004 [2] (Yer ve Tarih)
At sight pay this Bill of Exchange to the order of United Bank of Ireland, [3] (Lehdar Banka) the sum of [4] (Ödenecek miktar) United States dollars thirteen thousand one hundred and fifty only, value received for shipment of [5] (Ödeme yapılacak mallar)78 cartons of pottery tableware.	
CRAFT CERAMICS LTD, ASHNEW [6] (İhracatçı)	
Secretary [7] (Firmayı Temsile Yetkili Kişi)	
TO [8] (Amir Banka) A.B.C. Bank P.O. Box 446 Frankfurt GERMANY	

ÖZGEÇMİŞ

Kemal YILDIZ, 1969 İzmir doğumludur. Babasının TSK mensubu olması nedeniyle ilk orta ve lise öğrenimini yurdun değişik yerlerinde tamamlamıştır. 1988 yılında Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F İktisat bölümünde lisans eğitimine başlamıştır. 1993 yılında lisans eğitimini tamamlayarak özel bir şirkette dış ticaret bölümünde mesleki hayatına başlamıştır. 1997 yılında mali Müşavirlik eğitimini tamamlamıştır.

Çalışma yaşamında kurumsal şirketlerde dış ticaret, muhasebe, ERP, mali ve idari işler, finans, satış ve pazarlama departmanlarında genel müdürlük, genel koordinatörlük ve müdürlük görevlerinde bulunmuştur. Uluslararası ve ulusal birçok kongre, seminer ve fuar çalışmalarında kalite geliştirme, organizasyon ve sunum faaliyetlerinde bulunmuştur.

Bu çalışma hayatı boyunca pek çok başarı belgesi, ödül ve kalite belgesi almıştır. 2013 yılında Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde Muhasebe ve Denetim konulu yüksek lisan eğitimine başlamıştır. 2015 yılında SMMM ruhsatı almaya hak kazanmıştır. Akademik düzeyde İngilizce ve orta derecede arapça ve almanca bilmektedir. Profesyonel ve amatör olarak savunma sporları ve salon sporlarını icra etmiştir. Halen kendi şirketlerinde üst düzey yöneticilik yapmaktadır. Evli ve 3 çocuk babasıdır.