



T.C.

**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

İrem TURNA

BURSA-2015



T.C.

**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

İrem TURNA

Danışman:

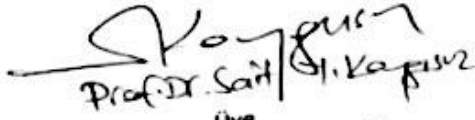
Prof. Dr. Sait Y. KAYGUSUZ

BURSA-2015

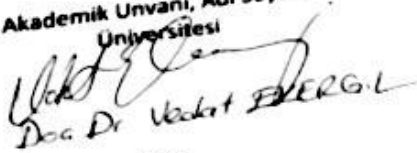
T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

..... İşletme Anabilim/Anasanat Dalı,
..... Muhasebe - Finansman Bilim Dalı'nda 7.012.14.025 numaralı
..... İÇEM TÜPNA 'nin hazırladığı
" Tezi/Çalışması Standartlar, Gözlemler, Dış Ticaret İktisatçılarının
" konulu Yüksek Lisans (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik
Tezi/Çalışması) ile ilgili tez savunma sınavı, 09.06/2015 günü 10.00 - 11.00 saatleri arasında
yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının
başarılı (başarılı/başarısız) olduğuna (oybirliği/oy çokluğu)
ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu
Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Sait Ş. KAPISIZ

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Doç. Dr. Vedat BERGİL

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi



Doç. Dr. AYLİN PÖRNEK ARSOY

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

09.06/2015

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : İrem TURNA
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe-Finansman
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : xv + 167
Mezuniyet Tarihi : .././2....
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Sait Y. KAYGUSUZ

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Küresel dünyada nüfusun hızlı bir artış göstermesi ve insan ihtiyaçlarının aşırı esnek oluşu, işletmeleri şiddetli bir rekabet ortamı içine sokmaktadır. Arz kaynakları tek başına, artan ve sürekli değişen tüketici istek ve ihtiyaçlarına cevap veremediğinden, ülkeler arası mal ve hizmetlerin alım ve satım işlemleri hızlanmıştır. Bu durum dış ticaretin önemini dünya çapında arttırmıştır. Artık işletmelerin hayatta kalabilmeleri ve geleceğe emin adımlarla yürüyebilmeleri için süreç ve maliyete odaklanmaları zorunlu hale gelmiştir. Bunun yanı sıra etkin çalışan bir muhasebe sistemine her zamankinden çok daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır.

Uluslararası bağlamda çalışmalar yapan işletmeler, ithalat ve ihracat işlemlerini iyi bir yönetim ve kontrolle gerçekleştirdikleri takdirde rekabet üstünlüğü sağlayabilirler. Dış ticaret işlemlerinin eksiksiz bir şekilde yürütülebilmesi için bu işlemlere ilişkin bir takım temel bilgilere sahip olunması gerekir. Ancak bu şekilde uyulması gereken prosedür, alıcı ve satıcı tarafından doğru bir şekilde uygulanabilir. Çalışmanın ilk bölümünde dış ticaret işlemlerine ait kavramlar, ithalat ve ihracat çeşitleri ele alınmıştır. İkinci bölümde dış ticaret işlemlerinde kullanılan belgeler, teslim ve ödeme şekilleri incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise dış ticaret işlemlerinde muhasebenin önemi kısaca vurgulanarak, ithalat ve ihracat işlemlerinde muhasebe uygulamaları ele alınmıştır. Ayrıca dış ticaret işlemleri için önem arz eden Stoklar, Hasılatlar, Kur Değişim Etkileri, Borçlanma Maliyeti ve Gelir Vergisine ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları örnekler yardımıyla incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dış Ticaret, İthalat, İhracat, Türkiye Muhasebe Standartları

ABSTRACT

Name and Surname : İrem TURNA
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Accounting-Finance
Degree Awarded : Master
Page Number : xv + 167
Degree Date : .././2...
Supervisor : Prof. Dr. Sait Y. KAYGUSUZ

ACCOUNTS OF FOREIGN TRADE DEALINGS WITHIN THE FRAME OF TURKEY ACCOUNTING STANDARDS

Rapid increase of the population in a global world and the excessive elasticity of human needs put businesses into a violent competition. Since the resources by themselves are not able to meet the needs and desires of consumers which are constantly growing and changing, commercial transactions for goods and services among countries have accelerated. This has increased the importance of foreign trade worldwide. It is now necessary for businesses to focus on the process and the costs in order to survive and progress safely into the future. Furthermore, an effectively functioning accounting system is needed more than ever.

International businesses can achieve a competitive edge provided that they perform imports and exports through a successful management and control system. In order to perform the transactions of foreign trade thoroughly, certain basic knowledge about these transactions should be acquired. Only in this way, the required procedures can be implemented by both sellers and buyers. In the first chapter of the study, the

concepts of foreign trade dealings, the kinds of imports and exports are discussed. In the second chapter, the documents used in foreign trade dealings, delivery and ways of payment are examined. In the third chapter, the importance of accounting in foreign trade dealings is dealt with briefly and practices of accounting in imports and exports are discussed. Finally, several important topics which are important for foreign trade dealings such as stocks, revenues, the effect of changes in the currencies, the cost of loans, and Turkish Accounting Standards regarding tax of income are examined with the help of examples.

Key Words: Foreign Trade, Import, Export, Turkish Accounting Standarts



ÖNSÖZ

Lisans ve yüksek lisans eğitimimde verdiği teorik ve pratik tüm bilgiler ile, tezimin konu seçiminden, literatür taramasına ve uygulama alanına kadar desteğini ve bilgisini esirgemeyen tez danışmanım, değerli hocam, sayın Prof. Dr. Sait Y. KAYGUSUZ'a,

Uygulama aşamasındaki katkılarından dolayı Öğr.Gör.Dr. Hilal YILDIRIR KESER'e,

Eğitim hayatım boyunca ilgilerini, bilgilerini ve sevgilerini paylaşan, emeklerini asla ödeyemeyeceğim canım aileme,

Tez çalışmam boyunca verdikleri destekler ve gösterdikleri sabır için sevgili arkadaşlarıma,

Bana bolca yol gösteren, bilgisi ve deneyimi ile her an yardıma hazır olduğunu daima hissettiren, sevgili dayım SMMM Osman İVGEN ve ailesine teşekkür ve şükranlarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
GİRİŞ.....	1

1.BÖLÜM

DIŞ TİCARETTE TEMEL KAVRAMLAR VE MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNE GENEL BAKIŞ

1.1.DIŞ TİCARETTE TEMEL KAVRAMLAR.....	3
1.1.1.Dış Ticaret Kavramı	3
1.1.2.Döviz.....	4
1.1.3.Kambiyo.....	4
1.1.4.Gümrük.....	6
1.1.5.Marka.....	7
1.1.6.Serbest Bölge	7
1.1.7.Sigorta	8
1.2.DIŞ TİCARET TÜRLERİ.....	8
1.2.1.İhracat	8
1.2.1.1.İşletmeleri İhracata Yönlendiren Nedenler	9
1.2.1.2.İhracat Türleri	11
1.2.1.2.1.Kayda bağlı ihracat.....	12
1.2.1.2.2.Özelliği olmayan(serbest) ihracat.....	12
1.2.1.2.3.Özelliği olan ihracat	13
1.2.1.2.3.1.Kredili ihracat.....	13
1.2.1.2.3.2.Transit ticaret	14
1.2.1.2.3.3.Konsinye ihracat.....	14

1.2.1.2.3.4. İthal edilmiş malın ihracı	15
1.2.1.2.3.5. Bedelsiz ihracat	15
1.2.1.2.3.6. Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat	17
1.2.1.2.3.7. Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yapılacak ihracat	17
1.2.1.2.3.8. Takas veya bağlı muamele yoluyla yapılacak ihracat	18
1.2.1.2.3.9. Offset kapsamında yapılacak ihracat	18
1.2.1.3. Dahilde İşleme Rejimi	19
1.2.1.3.1. Şartlı muafiyet sistemi (ithalat sırasında alınması gereken vergilerin askıya alınması sistemi)	22
1.2.1.3.2. Geri ödeme sistemi	23
1.2.1.4. Hariçte İşleme Rejimi	23
1.2.2. İthalat	24
1.2.2.1. İthalat İşlemi Aşamaları	25
1.2.2.2. Dış Ticaret Mevzuatı Çerçevesinde İthalat Çeşitleri	27
1.2.2.2.1. Kesin ithalat	27
1.2.2.2.2. Libere ithalat	27
1.2.2.2.3. Mal karşılığı ithalat	27
1.2.2.2.4. Bedelsiz ithalat	28
1.2.2.2.5. Geçici kabullü ithalat	28
1.2.2.2.6. Özelliği olan ithalat	28
1.2.2.3. Türkiye’de İthalat Mevzuatı’na Genel Bakış	29
1.2.3. Türkiye’de Dış Ticarete Genel Bakış	32

2.BÖLÜM

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE TESLİM ŞEKİLLERİ, KULLANILAN BELGELER VE ÖDEME ŞEKİLLERİ

2.1. DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE KULLANILAN TESLİM ŞEKİLLERİ	39
2.1.1. Ticari İşletmede Teslim (Ex Works / EXW)	41
2.1.2. Taşıyıcıya Teslim (Free Carrier / FCA)	42
2.1.3. Gemi Doğrultusunda Teslim (Free Alongside Ship / FAS)	43
2.1.4. Gemiye Yüklenecek Teslim (Free On Board / FOB)	44
2.1.5. Mal Bedeli veya Navlun Ödenmiş Olarak Teslim (Cost And Freight / CFR)	45
2.1.6. Masraflar, Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim (Cost, Insurance and Freight / CIF) ..	46
2.1.7. Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim (Carriage Paid To / CPT)	46
2.1.8. Taşıma Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim (Carriage And Insurance Paid To / CIP) .	47
2.1.9. Terminalde Teslim (Delivered At Terminal / DAT)	47
2.1.10. Belirlenen Yerde Teslim (Delivered At Place / DAP)	48
2.1.11. Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim (Delivered Duty Paid / DDP)	49
2.2. DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE KULLANILAN BELGELER	50
2.2.1. Ticari Belgeler	50
2.2.1.1. Faturalar	50
2.2.1.1.1. Proforma fatura	51
2.2.1.1.2. Ticari (orijinal) fatura	51
2.2.1.1.3. Navlun faturası	51
2.2.1.1.4. Tasdikli fatura	52
2.2.1.2. Çeki Listesi	52

2.2.1.3.Koli/Ambalaj Listesi	53
2.2.1.4.Gözetim Belgesi	53
2.2.1.5.Kontrol Belgeleri	53
2.2.1.6.Analiz Belgesi	54
2.2.1.7.Ekspertiz Raporu	54
2.2.2.Resmi Belgeler	55
2.2.2.1.Gümrük Beyannameleri	55
2.2.2.2.Dolaşım Belgeleri	55
2.2.2.2.1.A.TR dolaşım belgesi	55
2.2.2.2.2.EUR.1 dolaşım belgesi	56
2.2.2.2.3.EUR-MED dolaşım belgesi	57
2.2.2.2.4.Menşe şahadetnamesi	57
2.2.3.Taşıma (Sevk) Belgeleri	58
2.2.3.1.Deniz Konşimentosu	58
2.2.3.2.Karayolu Taşıma Belgesi	59
2.2.3.3.Havayolu Taşıma Senedi	59
2.2.3.4.Demiryolu Hamule Senedi	60
2.2.3.5.Nakliyeciler Makbuzları/FIATA Belgeleri	60
2.2.4.Sigorta Belgeleri	61
2.2.4.1.Sigorta Poliçesi	61
2.2.5.Finansman Belgeleri	63
2.2.5.1.Poliçe	63
2.2.5.2.Bono	63
2.3.DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE ÖDEME ŞEKİLLERİ	64
2.3.1.Peşin Ödeme ve Prefinansman	64
2.3.2.Mal Mukabili/Açık Hesap Ödeme	65
2.3.3.Vesaik Mukabili Ödeme	66
2.3.4.Mahsuben Ödeme	67
2.3.5.Akreditif Ödeme	67
2.3.5.1.Caylanabilir-Kabilirücu Akreditif ve Caylanamaz-Gayri Kabilirücu Akreditif	68
2.3.5.2.Teyitli ve Teyitsiz Akreditif	69
2.3.5.3.Rotatif-Döner Akreditif	69
2.3.5.4.Devredilebilir Akreditif	70
2.3.5.5.Red-Clause (Kırmızı Şartlı/Peşin Ödemeli) ve Green-Clause (Yeşil Şartlı) Akreditif	70
2.3.5.6.Karşılıklı Akreditif	71
2.3.5.7.Ödeme Şekillerine Göre Akreditifler	72
2.3.5.8.Teminat Akreditifi	73
2.3.6.Karşı Ticaret Ödeme	73

3.BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK UYGULAMA

3.1.DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ ÇERÇEVESİNDE MUHASEBENİN ÖNEMİ	75
3.1.1.İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	76
3.1.1.1.Ödeme Şekillerine Göre İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	77
3.1.1.1.1.Peşin ödeme şeklinde ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi	77

3.1.1.1.2. Mal mukabili ödeme şeklinde ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi	79
3.1.1.1.3. Vesaik mukabili ödeme şeklinde ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi	81
3.1.1.1.4. Akreditif ödeme şeklinde ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi	82
3.1.1.1.5. Konsinye satış ve ödeme şeklinde ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi	85
3.1.1.2. İhracatta Satış İadelerinin Muhasebeleştirilmesi	88
3.1.1.3. İhracatta Şüpheli Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi	90
3.1.2. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	92
3.1.2.1. Ödeme Şekillerine Göre İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	94
3.1.2.1.1. Peşin ödeme şeklinde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi	94
3.1.2.1.2. Mal mukabili ödeme şeklinde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi	98
3.1.2.1.3. Vesaik mukabili ödeme şeklinde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi	100
3.1.2.1.4. Akreditif ödeme şeklinde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi	100
3.1.2.2. Hizmet İthalatının Muhasebeleştirilmesi	102
3.1.2.3. Kabul Kredili İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	104
3.2. MODEL İŞLETMELER ÜZERİNDE İTHALAT VE İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	106
3.2.1. İthalat İşlemi Örneği İçin Model Alınan İşletme Hakkında Genel Bilgi	106
3.2.2. Ticari Mal İthalatı Örneği	107
3.2.3. İhracat İşlemi Örneği İçin Model Alınan İşletme Hakkında Genel Bilgi	111
3.2.4. Model İşletmede İhracat Uygulama Örneği	111
3.3. DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE ÖNEM ARZ EDEN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ	115
3.3.1. Stoklara İlişkin Muhasebe Standardı (TMS 2)	116
3.3.2. Hasıllara İlişkin Muhasebe Standardı (TMS 18)	122
3.3.3. Kur Değişimine İlişkin Muhasebe Standardı (TMS 21)	126
3.3.4. Borçlanma Maliyetine İlişkin Muhasebe Standardı (TMS 23)	130
3.3.5. Gelir Vergilerine İlişkin Muhasebe Standardı (TMS 12)	135
SONUÇ	140
EKLER	142
KAYNAKÇA	161
ÖZGEÇMİŞ	169

KISALTMALAR

DAB	Döviz Alım Belgesi
DSB	Döviz Satım Belgesi
DTH	Döviz Tevdiat Hesabı
İBGS	İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği
GATT	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü
DIR	Dahilde İşleme Rejimi
KKDF	Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
TPKKK	Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
MTO	Milletlerarası Ticaret Odası
VUK	Vergi Usul Kanunu
GB	Gümrük Beyannamesi
EXW	Ticari İşletmede Teslim
FCA	Taahhütçüye Teslim
FAS	Gemi Doğultusunda Teslim
FOB	Gemiye Yüklenecek Teslim
CFR	Mal Bedeli veya Navlun Ödenmiş Olarak Teslim
CIF	Masraflar, Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim
CPT	Taahhüt Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim
CIP	Taahhüt Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim
DAT	Terminalde Teslim
DAP	Belirlenen Yerde Teslim
DDP	Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim
TTK	Türk Ticaret Kanunu
CMR	Eşyaların Karayolundan Uluslararası Nakliyatı İçin Mukavele Sözleşmesi
FIATA	Uluslararası Nakliye Acenteleri Birliği

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1.1.Doğrudan ve Dolaylı İhracat Yöntemlerinin Avantaj ve Dezavantajları.....	11
Tablo 1.2.Dış Ticaret Müsteşarlığınca Hazırlanan Devlet Yardımları.....	20
Tablo 1.3.Osmanlı İhracatı ve Başlıca Ülkelere Göre Dağılımı.....	33
Tablo 1.4.Osmanlı İthalatı ve Başlıca Ülkelere Göre Dağılımı	33
Tablo 2.1.Teslim Şekilleri Incoterms 2010	40



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1.Dış Ticaret Göstergeleri, 1923-1929	30
Şekil 1.2. Dış Ticaret Göstergeleri 1964-1980	35
Şekil 1.3. Dış Ticaret Göstergeleri 1981-1994	35
Şekil 1.4. Dış Ticaret Göstergeleri 1995-2010	36
Şekil 1.5. 2010-2011 Aralık Ayı Dış Ticaret Verileri	37
Şekil 1.6. 2011-2012 Aralık Ayı Dış Ticaret Verileri	37
Şekil 1.7. 2012-2013 Aralık Ayı Dış Ticaret Verileri	38
Şekil 3.1.Normal Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri	118



GİRİŞ

Ticaret kavramı, insanlık tarihinin başlangıcından bugüne kadar sürekli değişim ve gelişim halindedir. Tarihteki ilk ticaret şeklinin, mal ve hizmetlerin karşılıklı olarak değiş tokuşu ile, yani takas yöntemi ile yapıldığı kabul edilmektedir. Günümüzde ise, malların üretim sürecinden nihai tüketiciye varana kadar geçen süre içerisinde, bir takım nesnelere değiştirilmesi, alış ve satışının yapılması anlamına gelmektedir. Üretim ve kaynakların kısıtlı olduğu dönemlerde insanlar ihtiyaç duydukları, kendilerinde olmayan malları ve hizmetleri bir başkasından temin etmek istemiş, bunun karşılığında da kendisinde bulunan bir mal veya hizmetten vazgeçmek zorunda kalmıştır. Daha sonra yaşanan, paranın keşfi, iletişim ve teknolojinin gelişmesiyle taşımacılığın ortaya çıkması gibi olaylar, yapılan ticaret için değişim aracını paraya çevirmiştir. Tarihin hangi döneminde olunursa olunsun ticaretin amacı, insanların ihtiyaçlarını karşılama arzusu olmuştur.

Zaman içerisinde dünyada bilinmeyen yerleri keşfetmek, yeni insanlar ve kültürler tanımak, yeni değerler bulmak gibi istekler doğmuştur. Bu istekler başlangıçta yalnızca merak duygusunu karşılamak için gerçekleştirilmiş olsalar da, zamanla bu durumun ekonomik avantajları keşfedilmeye başlanmış ve ticaret iç ve dış olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Ülkelerin kendi istek ve ihtiyaçlarını tek başlarına karşılayamamaları veya ürettikleri fazla ürün ve hizmetleri dış ülkelere satma istekleri, dış ticarete teşvik eden temel sebeplerdir. 2. Dünya Savaşı sonrası yaşanan teknik gelişmeler ve gelişmekte olan ülkelerin dışa dönük bir sanayileşme politikası izlemeleri, dış ticaretin gelişmesine katkıda bulunmuştur. 1970'lerden 1980'li yılların sonlarına kadar geçen dönem içerisinde teknolojiye gelişmeler yaşanmış ve ticaretin önündeki engeller kaldırılmaya başlanmıştır. 1990'lı yıllar itibariyle dijital bir teknoloji boyutuna geçilmiştir. Tüm bu gelişmeler dış ticaretin hızla artan bir oranda gelişmeye başlamasını sağlamıştır. Dış ticaretin gelişmeye başlamasıyla yalnızca talepler karşılanmamış, aynı zamanda yeni iş sahaları, yeni arz kaynakları da ortaya çıkmıştır. Rekabet ortamının hızla çetin bir hale gelmesinden dolayı, çok daha kaliteli ürün ve hizmetler sunulmaya başlanmıştır. Aynı zamanda mal ve hizmetleri çok sayıda satıcıdan alabilme imkânına kavuştuğunun farkına varan bilinçli bir tüketici toplumu oluşmuştur. Ülkeler, dış ticaret hacimlerini arttırmaya başladıklarında refah düzeylerinin ve üretimlerinin arttığını görmüşlerdir. Bu sebeplerden dolayı dış ticaret, her ülke için çok önemli bir yere sahiptir.

Bu öneme bağlı olarak, dış ticaret işlemlerinin temelini oluşturan unsurlar, dış ticarete işlem turleri, işlem turlerine bağlı ödeme ve teslim Şekilleri, bu turler iwin yururlukte yer alan mevzuat, işlemler gerwekleştirilirken izlenmesi gereken iş akışları ve gerwekleştirilmesi gereken faaliyetlerin doğru bir Şekilde takip edilebilmesi iwin muhasebeleştirilmesi gibi konuların da uzerinde durulmalıdır. Bu walışmada dış ticaret işlemlerine ilişkin temel kavramlar işığında, ithalat ve ihracat işlemlerinin turleri ile birlikte, ödeme ve teslim Şekilleri de ele alınarak incelenmiştir. Her bir ödeme Şekline gore ithalat ve ihracat işlemlerinin nasıl muhasebeleştirildiği uzerinde durulmuştur. İlgili muhasebe kayıtlarının Turlkiye Muhasebe Standartları karşısındaki durumu analiz edilmiştir.



1.BÖLÜM

DIŞ TİCARETTE TEMEL KAVRAMLAR VE MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNE GENEL BAKIŞ

1.1.DIŞ TİCARETTE TEMEL KAVRAMLAR

Dünya üzerinde hiçbir ülke kendi başına boşlukta yaşamamaktadır. Ekonomik, sosyal, siyasal ve benzeri yönleriyle farklılıklar gösterdikleri diğer ülkelerle ilişki içindedirler.¹ Bu ilişki ile birlikte giderek küreselleşen dünyada üretim ve tüketim pastasından büyük bir pay alma isteği artmaya başlamıştır. Bu istek doğrultusunda uluslararası düzeyde yapılan ticaret hem gelişmiş ülkeler hem de gelişmekte olan ülkeler için oldukça önemli bir ekonomik faaliyet haline gelmiştir.²

Uluslararası bağlamda en eski işlem türü olan mal alım ve satımları, yani mal akımları, global ekonomik olayların içinde en önemlileridir. Uluslararası mal alım ve satımlarının hızlı bir şekilde gelişmesinde, üretimde kullanılan teknolojinin, ulaştırma ve haberleşme olanaklarının gelişmesi ve ithal edilen malların bir ülkeye girişinde hangi matrah ve hangi oranda vergi ödeneceğini belirten gümrük tarifelerinin detaylı incelenmesi etkili olmuştur. 2.Dünya Savaşı etkilerinin görüldüğü dönemde, dünyada ticaretin üretimden daha yüksek bir oran izlediği görülmüştür.³

1.1.1.Dış Ticaret Kavramı

Dış ticaret iki ülke arasında gerçekleştirilen mal ve hizmet alım ve satımı, yani ticaretini kapsayan bir kavramdır.⁴ Diğer bir ifade ile dış ticaret; ülkelerin kendi sınırları içerisinde üretmedikleri ya da başka ülkelerle kıyaslandığında daha yüksek meblağlarla ürettikleri mal veya hizmetleri talep etmeleri veyahut başka ülkelere oranla daha uygun

¹ Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat, Teori Politika ve Uygulama**, 18. Baskı, Güzem Yayınevi, İstanbul, 2013, s.1

² Nüvit Oktay, **Dış Ticarete Giriş**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, Eskişehir, 2005, s.51

³ Seyidoğlu, **a. g. e.**, s.4

⁴ Arif Şahin, **İhracat Prosedürleri**, Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi İhracatta Pratik Bilgiler Serisi, Ankara, 2005, s.1

fiyata üretebildikleri mal veya hizmetleri arz etmeleridir. Dış ticaret işlemleri ihracat ve ithalat işlemlerinden oluşmaktadır. Ülkeler ürettikleri ürün veya hizmetin bir kısmını diğer ülkelere satmalarıyla ihracat, tükettiği mal veya hizmetin bir kısmını dışarıdan talep etmeleriyle ithalat işlemini gerçekleştirmiş olurlar. Kavramsal olarak bakıldığında ithalat ve ihracat, dış ticaretin iki karşıt işlemidir. İhracat birçok ülke için yabancı sermaye girişini özendirerek döviz gelirlerini arttırmak amacını taşır ve ekonomik politikaların birincil amaçlarından biridir.⁵

1.1.2.Döviz

Genel olarak, yabancı ülke paralarına döviz denilmektedir diyebiliriz. Nakit şekilde elde para bulundurmaya “efektif” denilirken, nakde dönüştürülebilir herhangi bir araç şeklinde olanlara (banka havalesi, ödeme emri, döviz poliçeleri, mevduat sertifikaları, seyahat çekleri vb.) da “döviz” adı verilmektedir. İlerleyen konularda bahsedilecek olan Türk Parasını Koruma Kanunu, döviz *“efektif dahil, yabancı parayla ödemeyi sağlayan her nev’i hesap, belge ve vasıtaları”* olarak ifade etmektedir.

Kanunda geçen bu tanım dar bir kapsamda olduğundan daha geniş bir ifade ile döviz, ticari ilişkiler içinde bulunduğumuz ülkelere ödeme yapmak için kullanılan her türlü araç olarak tanımlayabiliriz. Milli paranın diğer ülke paralarına veya altına serbestçe çevrilmesine konvertibl, bu paralara ise konvertibl döviz adı verilir. Bu nitelikteki çek, poliçe, emre yazılı senet, hazine bonosu, hisse senedi ve tahvil şeklindeki araçlar konvertibl döviz olarak kullanılır. Parası konvertibl olan ülkede, ülke içerisinde her para cinsi diğer para cinsleriyle değiştirilebilir ve tasarruf sağlanabilir, ancak ülke dışına yapılacak transfer konusunda bazı kısıtlamalar söz konusudur.⁶

1.1.3.Kambiyo

Kambiyonun sözlük anlamı, tüm yabancı ülke paraları (madeni ya da kağıt para) ile bu paralarla ödeme yapılabilen hesap, bono, poliçe, çek vb. parasal araçlardır. Uygulamada

⁵ Ömer Akat, **Uluslararası Pazarlama Karması ve Yönetimi (Örnek Olaylar)**, 6.Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2008, s.202.

⁶ Nuri Gün, **Dış Ticaret, Kambiyo & Yabancı Yatırımcılar Teşvik Mevzuatı**, Şafak Matbaacılık, Ankara, 2004, s.34

ise, para alım satımı ve ülkeler arasında yapılan ticaret nedeniyle oluşan parasal ilişkiler için bankalarda yapılan para değiştirme işlemidir. Kambiyo ile ilgili işlemlerde en çok kullanılan tanımlar şöyledir:

Kambiyo Mevzuatı: Yukarıda bahsedildiği üzere yabancı para ve yabancı para cinsinden ödeme araçları üzerinden tasarruf edebilme haklarını düzenleyen kurallar bütününe “Kambiyo Mevzuatı” adı verilmektedir.⁷

Efektif: Paranın gerçek değerini yani itibari değerini ifade eden efektif kavramı, özellikle 1970’li yıllarda esnek diye nitelendirilen dalgalanmalara sınır konulmayan ve Merkez Bankalarınca müdahale edilmeyen, esnek döviz kuru sistemi ile birlikte yaygınlaşmıştır. Efektif bankaların kasalarında bulunduğu süre içerisinde faiz kaybına yol açan, ancak dövizde dönüştürölüp yurt dışındaki banka hesaplarına geçirildiğinde faizlendirilebilen kağıt para olarak tanımlayabiliriz.

Döviz kavramının aksine efektif kurda; çek, poliçe, bono, senet gibi ödeme araçları yoktur ve döviz satış kurundan genellikle daha yüksek olmaktadır.⁸

Arbitraj: Arbitraj işlemini en genel anlamı ile, birbirine çok yakın ya da tamamen aynı nitelikteki varlıkların fiyat farklılıklarından yararlanmak amacıyla, ilgili varlığı ucuz olduğu piyasadan alarak pahalı olduğu piyasaya satıp risksiz kazanç elde etme işlemi olarak tanımlanabilir. Bu şekilde arbitraj yoluyla hem riskten kaçınmak mümkün olurken hem de spekülasyondan kazanç sağlamak mümkün olabilmektedir.

Merkez Bankası: Merkez Bankasının kurulmasındaki temel neden, bütün ülkelerin para ve kredi işlemlerinin ekonomik ihtiyaçlar doğrultusunda ayarlanma zorunluluğudur. Her ülkede devletin ve bankaların özellikle kısa vadeli kredi ihtiyacını karşılayan bir kredi kurumuna ihtiyaçı vardır. Ülke ekonomisindeki rolü oldukça önemli olan Merkez Bankasının görevleri kısaca; banknot çıkarma yetkisi, elinde bulundurduğu ancak ödeme sırası henüz gelmemiş senetleri başka bir bankaya iskonto etmesi yani reeskontu ve faiz oranlarını indirmek veya yükseltmek, kredilerin belli ölçüler içinde dağılımını yapmak şeklinde sıralanabilir.⁹

⁷ Raif Bakova-Cahit Büyüktürk, **Sorularla Açıklamalı Güncel Kambiyo Mevzuatı**, Mevzuat Yayınları, İstanbul, 2008, s.15

⁸ MEGEP(MESLEKİ EğİTİM VE ÖğRETİM SİSTEMİNİN GÜÇLENDİRİLMESİ PROJESİ), **Muhasebe ve Finansman-Kambiyo İşlemleri**, Ankara, 2007, s.4

⁹ http://www.hakanguclu.com/calismalar/Merkez_Bankasi.pdf, (01.11.2014)

Döviz Alım Belgesi (DAB):Tüm döviz ve efektif alımları sırasında düzenlenmek zorunda olan bir belgedir. Bu belge bankalar, özel finans kurumları, kıymetli maden aracı kurumları ve yetkili müesseseler tarafından düzenlenir. İhracat ile ilgili olarak düzenlenir. Ancak bu belge müşteriye verilmeyip Türkiye’de kalır, daha sonra ödeme yapıldığında ihracatçıya verilir. DAB’da, döviz gelen kişi veya kuruluşun adı veya unvanı, dövizin getirildiği ülke, getirilme nedeni, uygulanan kur, döviz tutarı, TL tutarı, ihracatın şekli, gümrük çıkış beyannamesinin tarihi, numarası ve çıkış kapısı gibi bilgiler yer almaktadır.¹⁰

Döviz Satım Belgesi (DSB): Türkiye’de yerleşik kişiler, *yurtdışında işçi, serbest meslek ve müstakil iş sahibi Türk vatandaşları dahil Türkiye’de kanuni yerleşim yeri bulunan gerçek ve tüzel kişiler*, şeklinde tanımlanmaktadır. Bu kişiler bankalardan, yetkili müesseselerden veya özel finans kurumlarından döviz satın alabilir. Bu işlemde elde edilen dövizleri, talep ederlerse döviz tevdiat hesabı açıp orada koruyabilir.

Yapılan döviz satım işlemi için iki nüsha DSB düzenlenir. Bunlardan biri müşteriye teslim edilir. Bu belgede döviz satan tarafın unvanı ve adresi, döviz kuru; burada geçen döviz kuru işlemin gerçekleştiği gün geçerli olan cari alış kurudur; toplam tutar, seri ve sıra numarası ile banka ve şube kodu gibi bilgiler yer almaktadır.¹¹

Döviz Tevdiat Hesabı (DTH):Yabancı para yani döviz cinsinden bankalarda açılan vadeli veya vadesiz hesaplardır. Bu hesaplar yurt içinde ve yurt dışında gerçek ve tüzel kişiler adına hiçbir kısıtlama olmadan Merkez Bankası’na açılır. Ancak açılması için müracaat edildiği banka tarafından kabul edilmiş olması gerekir. Hesaplar pasif nitelikte olup, sabit fiyat üzerinden işlem görür ve her dönemin sonunda, Türk parasının yabancı paralar karşısında değer kazanmasına, yani evalüasyona bakılarak Türk parasına çevrilir.¹²

1.1.4.Gümrük

Gümrük kelimesi Türkçe’de iki farklı anlama gelmektedir. Bunlardan birincisi vergisel anlamdır. “Sınır vergileri” veya “sınırdan alınan vergiler”i ifade eder. Buradaki sınırla kasıt devletin koyduğu siyasi sınırlardır, ancak serbest bölgeler ve limanlar gibi

¹⁰ Eray Sanver, **Dış Ticaret İşlemleri**, Bizim Rebro Ofset Matbaacılık, Bursa, 2010, s.24

¹¹ Atila Bağrıaçık, **Kambiyo Mevzuatı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1376, Eskişehir, 2002, s.12

¹² MEGEP(Meslekî Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), **Muhasebe ve Finansman-Kambiyo İşlemleri**, Ankara, 2007, s.14

istisnaları da bulunmaktadır. Örneğin, ülkemizde bulunan Mersin Serbest Bölgesi siyasi sınırlar içindedir, ancak gümrük mükellefiyeti bakımından gümrük sınırının dışındadır. Buradan çıkarılacak sonuç ile gümrük, bir ülkenin başka ülkelerle ekonomik ilişkilerinin yürütüldüğü, ülkeye giriş ve çıkışların yapıldığı merkezlere denirken, bu girişi veya çıkışı yapılan eşyadan, miktar veya değer üzerinden alınan vergiye de gümrük vergisi adı verilmektedir.

Gümrük teriminin ikinci anlamı ise, gümrük ve dış ticaret mevzuatı kapsamında işlem gören uluslararası ticarete konu olan malların yasal olarak işlemlerinin yapıldığı, yükümlülüklerinin yerine getirildiği kamu kuruluşlarıdır.¹³

1.1.5.Marka

Marka denilince akla isim, terim, sembol, şekil veya bunların birleşimi ile üretici veya satıcı firmaların mallarını tanıtan ve onların mallarını piyasadaki diğer firma mallarından ayırmak gelmektedir.¹⁴ Birçok tanımda tüketiciye dönük bir tutum olarak ifade edilen marka, rekabetçi çevrede tüketici tatminini hedef alarak amaçları başarmaya çabalayan pazarlama, yöneticilerinin öncelikli görevleri arasındadır. Bu açıdan marka bir isim, sembol veya dizayn olduğu gibi, firma ürünlerini rakiplerinden ayıran temel öğeleri de yansıtır.¹⁵

1.1.6.Serbest Bölge

Serbest bölgeler, bir ülkenin ulusal egemenlik sınırları içinde olmasına rağmen, gümrük sınırlarının dışında kalan bölgelerdir. Bu bölgelerde yapılan ticari faaliyetlere, ihracatı arttırmak amacıyla ülkedeki diğer bölgelere oranla daha fazla teşvik tanınır ve yürürlükte olan devlet düzenlemeleri tamamen veya kısmen uygulanmaz.

Ülkemiz içerisinde yer alan serbest bölgeler Türkiye Gümrük Bölgesi'nin birer parçasıdır. Bu bölgelerde ticari işleme konu olan mallar, gümrük mevzuatında öngörülen

¹³ Mehmet Yıldırım, Gümrük İşlemlerine Özgü Muhasebe Denetim Modeli, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara, 2006, s:4-5

¹⁴ İsmet Mucuk, **Pazarlama İlkeleri**, 18.baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s.146

¹⁵ Işıl Karpat, **Marka Yönetimi-Güçlü ve Başarılı Markalar İçin Temel İlkeler**, 4.baskı, İletişim Yayınları, İstanbul, 2011, s.12

durumlar dışında kullanılmamak veya tüketilmemek kaydıyla herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaz.¹⁶

1.1.7.Sigorta

Dış ticarete işleme alınan mallar için, satıcı tarafından alıcıya teslim edilene kadar, teslim sözleşmesinde açıkça belirtildiği şekilde sigorta yapılır. Bu sigortanın amacı, malların bir yerden başka bir yere taşınırken çok sayıda ve türde nakil aracı kullanılması nedeniyle, sevkiyat sırasında ortaya çıkabilecek hasar riskini güvence altına almaktır. Bu sigorta ile sigortalı tarafın mal üzerindeki menfaati korunmuş olur. Sigortalı tarafın talebi doğrultusunda, teminatlar dar veya geniş belirlenebilir ve sevkiyat türü de göz önüne alınarak fiyat uygulamalarına tabi tutulur. Bu fiyat uygulamalarında malın cinsi de dikkate alınır.¹⁷

1.2.DIŞ TİCARET TÜRLERİ

Dış ticaret türleri ithalat ve ihracat olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Çalışmanın bu kısmında ithalat ve ihracat işlemlerinin çeşitleri ile Dahilde İşleme Rejimi ve Hariçte İşleme Rejimi ele alınacaktır.

1.2.1.İhracat

Bir ülkenin kendi ürünlerini veya başka işletmelerin ürettiği ürün ya da hizmeti dışarıdan gelen bir talep doğrultusunda dış pazarlara sunması ve bu pazarlarda satmasıdır.¹⁸ Uluslararası alanda yapılan ticaretin bilinen en eski ve en geleneksel yollarından biri olan

¹⁶ Mustafa Karakuzey, **Serbest Bölgeler ve İlgili Mevzuat**, Promete Gümrük Müşavirliği,1.baskı, Ünal Baskı ve Cilt Evi, İstanbul, 2003, s.1

¹⁷ MEGEP, **Muhasebe ve Finans, Dış Ticaret Kavramları**, Ankara 2008, s.9

¹⁸ Emrah Cengiz ve Diğerleri, **Uluslararası Pazarlara Giriş Stratejileri**, Der Yayınları, İstanbul, 2003, s.30

ihracat, ülkelerin ulusal sınırlarının dışında kalan pazarlardaki müşterileri tespit etmesiyle başlayıp, müşteriye ulaştırmasıyla son bulan bir süreçtir.¹⁹

İhraç ettiği mala göre ilgili İBGS'ye üye olan ve vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ihracatçı olarak adlandırılır. Tüzel kişiliğe sahip olmayan, ancak yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hukuki tasarruf yapma hakkı bulunan ortaklar da ihracatçı sayılmaktadır. Bu niteliklere sahip kişilerin ihracatçı olabilmesi için ayrıca herhangi bir belge veya izin sertifikası alması gerekmez. Yalnızca ihraç edecekleri ürünle ilgili İhracatçı Birliği'ne üye olmaları gerekir. Ülkemizde 22 adet madde birliği altında organize olmuş 58 İhracatçı Birliği bulunmaktadır.²⁰

İhracatçı Birliği kavramı, 18/06/2009 tarih ve 5910 sayılı Resmi Gazete'nin Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 2.maddesinin b bendinde "*İhracatçıları örgütlendirmek suretiyle ihracatı artırmak ve dış ticaretin ülke menfaatine uygun olarak gelişmesini sağlamak üzere, özel bütçeye sahip ve tüzel kişiliği haiz olarak kurulan birliklerdir.*"²¹ şeklinde tanımlanmaktadır.

1.2.1.1.İşletmeleri İhracata Yönlendiren Nedenler

İşletmeleri ihracata yönlendiren nedenler, işletmelerin hem iç çevresinden hem de dış çevresinden kaynaklanabilir. İçsel çevreden kaynaklanan en önemli faktör, üst yönetimin uluslararası pazarlara girmek ve bu pazarlarda başarıyı sağlamak adına gösterdikleri tutum ve davranışlarıdır. Yöneticilerin bu tutum ve davranışlara yönelme nedenleri satışlarını arttırma, büyüme, kârlılık ve risk alma isteğidir. Bu istekler dışında işletmeye özgü mal veya hizmet üretmek, güçlü bir Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) alt yapısı oluşturabilmek, finansman, pazarlama gibi işlevlerde üstünlük yaratabilmek amacıyla da uluslararası pazarlara yönelirler. Daha geniş bir çerçevede değerlendirmek gerekirse, yeni bir ürüne sahip olmak, bir ürün için patent almak, teknolojiye meydana

¹⁹ Gerald Albaum, **International Marketing and Export Management**, Addison Wesley Publishing Company, 1998, s.95

²⁰ Arif Şahin, **İhracat Prosedürlerini Biliyor Musunuz?** , İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, Araştırma ve Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2007 ,s.1

²¹ 5910 sayılı Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,3 Temmuz 2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/07/20090703-5..htm> (12.11.2014)

gelen değişimlere karşı devamlı hazır bulunarak üstünlük sağlamak gibi istekler de işletmeleri ihracata yönlendiren içsel faktörler arasında değerlendirilebilir. Tüm bunlar dışında tek bir pazara bağımlı olmaktan kurtulmak, mevsimlik dalgalanmaları önlemek, ölçek ekonomisinden yararlanmak ve aşırı stoku ortadan kaldırmak gibi istekler de işletmelerin güçlü oldukları yönler haricinde dış pazarlara açılma konusunda istekli oldukları içsel faktörlerdir.

Dış çevreden kaynaklı sebepler, genellikle çeşitli kurum ve kuruluşlardan sağlamış oldukları desteklerdir. Bunlar çoğunlukla finansal destekler, pazar araştırması, teşvik ve stratejik programlardan oluşan yardımlardır ve bu yardımlar genellikle devlet kurumlarından, ticaret odalarından, ticaret birliklerinden veya bankalardan sağlanır. Ülke içindeki pazarın çeşitli sebeplerle daralması ve buradaki rakiplerin dışarıya açılmaları, dış pazardan gelen beklenmedik talepler, lojistikte ortaya çıkan avantajlar gibi nedenler dış çevreden kaynaklı olup işletmeleri ihracata yönlendirir.²²

İhracat faaliyetlerini hayata geçirme konusunda kullanılabilen çeşitli yollar vardır.²³ Bunlardan biri dolaylı ihracat, diğeri ise doğrudan ihracattır. Dolaylı ihracatta ihracatı yapan firma, ülke içinde ürettiği ürünü veya hizmeti aracı firma veya yerli imalatçılar yoluyla yabancı firmalara ulaştırır. Doğrudan ihracatta ise, firma ülkesin ürettiği mal veya hizmetin satımı için aracı herhangi bir kurum kullanmadan satımı gerçekleştirip her işini kendisi gerçekleştirir. Bu iki ihracat şekli karşılaştırıldığında, dolaylı ihracatta çeşitli kurumlarla çalışıldığından bu kurumların faaliyet alanına giren konularda uzmanlık gerektirmediği görülmektedir. Bu nedenle doğrudan ihracata oranla daha kolaydır. Ancak yapılacak dış ticaret işleminde ticari engeller bulunmuyorsa, firmalar ilk olarak doğrudan ihracatı tercih etmektedir.²⁴ İki yaklaşımın avantaj ve dezavantajları tablo 1.1.'de görülmektedir.

²² H. Ferhat Ecer- Murat Canitez, **Uluslararası Pazarlama Teori ve Uygulamalar**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.8-9-10

²³ Hulusi Doğan, **İhracat Pazarlaması ve İşlemleri**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s.62

²⁴ Celil Koparal ve Diğeri, **Uluslararası İşletmecilik**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, Eskişehir, 2004, s.77

Tablo 1.1.Doğrudan ve Dolaylı İhracat Yöntemlerinin Avantaj ve Dezavantajları²⁵

	Avantajlar	Dezavantajlar
Dolaylı İhracat	Sınırlı pazar bağılılığı Riski azaltma Esneklik	Dış pazarlardaki fırsat kaybı Kontrol eksikliği Pazarla temas eksikliği
Doğrudan İhracat	Daha etkili kontrol imkânı Daha iyi satış gayreti	Organizasyon ve faaliyetlere yatırım maliyeti Dış Pazar bağımlılığı

Dolaylı ihracat işletme için kolay bir dağıtım seçeneğidir, düşük maliyetlidir, ek bir yatırım gerektirmediği gibi uluslararası bir uzmanlık da gerektirmez. Ancak pazardan uzak kalmaya yol açtığı için kontrol ve bilgi eksikliği yaratır ve getirdiği kâr da sınırlıdır.²⁶

1.2.1.2.İhracat Türleri

İhracat işlemini çok farklı açılardan gruplandırmak mümkündür. Ancak ihracatı ihraç edilecek ürüne ve ihracat şekline göre gruplandırılabilir.

İhraç edilecek ürüne göre, ihracatı gerçekleştirilmek istenen madde baz alarak;

- İhracı Kanun ve Kararnameler ile Belli Bir Mercinin İznine Bağlı ve/veya İhracı Yasak Mallar
- İhracı Kayda Bağlı Mallar
- Kimyasal Silahlar Sözleşmesi Ekinde Yer Alan Kimyasal Maddeler
- İhracı Zorunlu Standarda Tabi Ürünler şeklinde sınıflandırılabilir.²⁷

İhracat şekline göre ihracat türleri ise; Türkiye'nin İhracat Rejimi Kararı ve ilgili mevzuatlarda üç grup altında ele alınır:

- Kayda bağlı ihracat

²⁵ Susan P. Douglas-C. Samuel Craig, **Global Marketing Strategy**, McGraw-Hill, New York, 1995, s.156

²⁶ Doğan, a. g. e. , 62

²⁷ MEGEP, **İhracatçı Birlikleri ve Devlet Yardımları** 343FBS033, Ankara, 2011, s.5

- Özelliği olmayan ihracat
- Özelliği olan ihracat

İhracatçının yukarıda yer alan ihracat gruplarından hangisinde yer aldığının bilmesi gerekir. Bunun için de aşağıdaki hususlardan bir ya da bir kaçının belirlenmesi gerekir:

- İhraç edilecek malın cinsi,
- İhracatın yapılacağı ülke,
- Kararlaştırılan ödeme şekli,
- Kararlaştırılan ticaret şekli.

1.2.1.2.1. Kayda bağlı ihracat

06/06/2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan İhracat Yönetmeliği'nin 7. Maddesinde belirtildiği gibi, kayda bağlı ihracat Gümrük Müsteşarlığı tarafından yayınlanan tebliğ ile belirlenmektedir. Yine 7. Maddeye göre, kayda bağlı ihracata ilişkin yayınlanan tebliğde yer alan malların ihracatı yapılmadan önce, gümrük beyannamelerinin İBGS'ye kayıt yaptırmaları gerekir. Bunun için İhracatçı Birlikleri'ne başvuru yapılır. İhracatçı Birlikleri onayladıkları gümrük beyannamelerini ihracatçıya verirler, ihracatçı da bu beyanname ile birlikte ihracatın yapılacağı gümrük idaresine başvurur.²⁸İBGS'nin onayladığı gümrük beyannamelerinin ilgili gümrük idarelerine sunulma süresi, uzatılmamak üzere İBGS tarafından onaylandığı günden itibaren otuz gündür. Fakat ülkemizdeki ihraç ürünlerine miktar açısından kısıtlama getiren ülkelerle yapılan ihracatta, kısıtlama yapılan mala ait beyannameye açıklamalar yazılarak gümrük idarelerine sunulduğunda, Müsteşarlık tarafından otuz gün olarak belirlenen sürede uzatma veya kısaltma yapılabilmektedir.²⁹

1.2.1.2.2. Özelliği olmayan (serbest) ihracat

Yürürlükte olan mevzuat, kanun, kararname veya uluslararası anlaşmalarla ihracı yasaklanan, ön izne bağlanan veya kayda bağlı mallar listesinde yer alan malların dışında

²⁸ Kenan Çelik-Cemalettin Kalaycı-A. Rıza Sandalcılar, **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2008, s.103

²⁹ Burak S. Arzova, **İhracat Hakkında Her şey**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006, s.104

kalanlar, özelliği olmayan yani serbest ihracat kapsamındadır. Bu malların ihracatı için ihracatçılar, İhracatçı Birliklerine gümrük beyannamelerini onaylatıp, doğrudan ilgili gümrük idaresine başvururlar. Özelliği olmayan ihracat adı sebebiyle önemsiz bir ihracat yapıldığı öngörüsünü oluşturmamalıdır. Tam aksine toplam ihracatın içerisinde büyük bir bölümü oluşturmaktadır.³⁰

1.2.1.2.3.Özelliği olan ihracat

Ülkemizde yapılan ihracat genellikle özelliği olan ihracat malları üzerinden yapılmaktadır. Ancak özelliği olan ve kayda bağlı ihracat dışında özellik arz eden ihracat türleri de bulunmaktadır.³¹ Bu türdeki ihracat işlemleri, ihracat karşılığında alınan dövizlerin ülkeye getirilmesi ve ticaretin gerçekleştirilmesi bakımından önem taşımaktadır.³² Özelliği olan ihracat türleri; kredili ihracat, transit ticaret, konsinye ihracat, ithal edilmiş malın ihracı, bedelsiz ihracat, ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat, yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yapılacak ihracat, takas kapsamında yapılacak ihracat, bağlı muamele yoluyla yapılacak ihracat ve offset kapsamında yapılacak ihracat şeklinde sıralanabilir.³³ Bu ihracat türlerine ilişkin bilgiler aşağıda açıklanmaktadır.

1.2.1.2.3.1.Kredili ihracat

Türk Parasının Kıymetini Koruma Mevzuatı'nda belirtilen süreyi aşmayacak şekilde, ihracattan elde edilen bedelin ülkeye getirilmesine imkân sağlayan ihracat türüdür. Ancak iki veya daha fazla tarafla yapılan kredi anlaşmaları bu türün kapsamında yer almaz. Kredili ihracat için yapılacak başvurular malın cinsinin, ödemenin planı ve sürecinin yer aldığı satış sözleşmesinin Türkçeye çevrilmiş hali ile İhracatçı Birliklerine yapılır.³⁴

Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın düzenlemeleri dahilinde yer alan mallarla ilgili kredili ihracat talepleri müsteşarlığın görüşü alınarak, bu mallar dışında kalanlar ile ilgili

³⁰ Arzova, a. g. e. , s.97

³¹ Ecer-Canitez, a. g. e. , s.317

³² MEGEP, **Muhasebe ve Finansman-İhracat**, Ankara,2007, s. 27

³³ İhracat Yönetmeliği,2.Kısım İhracat Şekilleri ve Esasları, Madde 8, 6 Ocak 1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete, http://www.tapdk.gov.tr/mevzuat/ilgili_yonetmelikler/ilgili_yonetmelik_22515.pdf (22.11.2014)

³⁴ İhracat Yönetmeliği,2.Kısım İhracat Şekilleri ve Esasları, Madde 9, 6 Ocak 1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete, http://www.tapdk.gov.tr/mevzuat/ilgili_yonetmelikler/ilgili_yonetmelik_22515.pdf (26.11.2014)

talepler ise satış sözleşmesinde belirlenen esaslar çerçevesinde doğrudan İhracatçı Birlikleri tarafından sonuçlandırılır. Kredili ihracatta süre tüketim malları için iki yıl iken yatırım malları için beş yıldır. Bu sürelerin aşılması durumunda nihai karar Gümrük Müsteşarlığı'na aittir. Yapılan talepler uygun görülürse İhracatçı Birlikleri gümrük beyannamesi üzerine ilgili açıklamaları düşerek onaylar.³⁵

1.2.1.2.3.2. Transit ticaret

Yurt dışında veya serbest bir bölgede yerleşik bulunan bir firmadan ya da antrepodan satın alınan malların, ilgili ülke üzerinden ya transit olarak ya da doğrudan, yurt dışında bulunan veya serbest bölgedeki bir firmaya ya da antrepoya satılmasıdır.³⁶ Yani Türkiye'deki bir dış ticaret firması başka bir ülkedeki firmadan aldığı malı Türkiye üzerinden veya doğrudan ülkeye getirmeden başka bir ülkede satmaktadır. Bu şekilde hem ithalat hem de ihracat yapılmış olmaktadır.³⁷ Transit olarak ticareti yapılan mallar üzerinden fon veya vergi alınmadığı gibi, alış fiyatı ile satış fiyatı arasında, ticareti yapan firma lehine fark olması gerekmektedir.³⁸

1.2.1.2.3.3. Konsinye ihracat

İhracatçı firmanın yurt dışındaki şube ve temsilciliklerine, alıcılarına ve komisyoncularına mal göndermesi, ancak kesin satış işleminin daha sonra yapılması şeklinde gerçekleştirilen ihracat türüdür. Konsinye ticaret taleplerinin hepsi İhracatçı Birliklerine yapılır. Müsteşarlık tarafından yapılan düzenlemeler kapsamında yer alan mallar Müsteşarlık Görüşü ile, bu mallar dışında kalanlar ise doğrudan İhracatçı Birliklerince sonuçlandırılır.³⁹ Diğer türlerde olduğu gibi konsinye ihracatta da talebin onaylanması halinde İhracatçı Birlikleri gümrük beyannamesi üzerine açıklama yaparak

³⁵ MEGEP, **İhracatçı Birlikleri ve Devlet Yardımları** 343FBS033, Ankara, 2011, s.9

³⁶MEGEP, **Dış Ticaret Kavramları** 344MV0042, Ankara, 2011, s.12

³⁷ İsmet Sayiner, **Belgelerle Uygulamalı Gümrük İşlemleri ve Dış Ticaret**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1995, s.29

³⁸Mehmet Melemen-S.Burak Arzova, **Uluslararası Ticaret Alternatif Finansman Teknikleri ve Muhasebeleştirilmesi Ticari Yazışma Örnekleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000, s.52

³⁹ Şahin, a. g. e. , s.34

onaylar. Onaylanan beyannamelerin 90 gün içinde gümrük idarelerine bildirilmesi ve fiili ihrac tarihinden sonra bir yıl içinde kesin olarak satışının yapılması gerekir.⁴⁰

1.2.1.2.3.4.İthal edilmiş malın ihracı

Ticareti ve vergi ödemesi ithalat rejimi kapsamında gerçekleştirilmiş olan yabancı kökenli yeni veya daha önceden kullanılmış malların ihracatı genel esaslar, yani özellik arz etmeyen malların ihracı kapsamında gerçekleştirilir. Fakat ihracatın desteklenmesine yönelik mevzuat, gümrük ve yatırım mevzuatının, gümrüğe gelen malların vergilerinin ödenmeden satıcısına veya aynı ülke sınırları içerisinde başka bir alıcıya geri gönderilmesine (mahrecine iade) ilişkin hükümleri saklıdır.⁴¹Burada esas alınacak tarih malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattına geçiş tarihidir.⁴² Ülkemizde ithal edilmiş ve gerekli vergileri ödenmiş malların ihracı yapılırken, uluslararası ticarete dolaşımda bulunan malın üretildiği yeri yani ait olduğu ülkeyi gösteren belge olan Menşe Şahadetnamesi verilmez. Ancak ülkemizin Serbest Ticaret Anlaşması imzaladığı ülkelerle veya Avrupa Birliği (AB) ülkeleri ile yaptığı ihracatta, ülkemiz ile AB ülkeleri arasında imzalanan Gümrük Birliği anlaşmasına göre serbest dolaşımda bulunan malların ihracatı yapılırken gümrük muafiyetinden yararlanmak için ihracatçı tarafından düzenlenen ATR Belgesi veya benzer özellikler taşıyıp menşe ispat belgesi olarak da kullanılan EUR.1 Belgesinin düzenlenmesi ve gümrük idarelerine vize ettirilmesi gerekmektedir. Bunun dışında ihracatın yapıldığı esnada, malların ithal edilmiş ve vergilerinin ödenmiş olduğunu gösterir belgeler de gümrük idarelerine gösterilmelidir.⁴³

1.2.1.2.3.5.Bedelsiz ihracat

22.12.1995 tarih ve 95/7623 sayılı İhracat Rejim Kararı'nın 3.maddesinin (e) bendine göre bedelsiz ihracatta; *bedeli yürürlükteki Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde yurda*

⁴⁰ H. Çetin Bedestenci-Murat Canitez-Alaaddin İlker, **Dış Ticaret: İşlemler ve Uygulamalar**, Gazi Yayınevi, Ankara, 2004, s.13

⁴¹ İhracat Yönetmeliği,2.Kısım İhracat Şekil ve Esasları, Madde 11,06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmî Gazete,<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=mevzuat&icerik=7271DB05-19DB-2C7D-3D35880EF2B1FE27> (26.11.2014)

⁴² Gökhan Tokaç, Katma Değer Vergisi'nde İhracat İstinası ve İade Müessesesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü(Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2007, s.12

⁴³ <http://www.tesk.org.tr/calisma/ihracat/15.html> (07.12.2014)

getirilmesi gerekli olmaksızın, yurt dışına mal çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslar uygulanır.⁴⁴

Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ'in 2.Maddesinin 1.fikrasında bedelsiz olarak ihraç edilebilecek mallar şu şekilde sıralanmıştır:

- a) Gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım eşyaları, yeniden kullanıma veya geri dönüşüme konu ithal edilmiş mal ve ambalaj malzemeleri,
- b) Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesinin 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 olan Türk vatandaşlarının, daimi veya geçici görevle yurt dışına giden kamu görevlerinin, bu durumlarının ilgili merciler tarafından belgelenmesi şartı ile beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek eşya ve taşıtlar,
- d) Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adların gönderilecek eşya ve taşıtlar,
- e) Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler ve üniversitelerin; görevleri veya anlaşmalar gereği gönderecekleri mal ve taşıtlar,
- f) 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.⁴⁵

Yukarıdaki şekilde sıralanmış mallardan (a) ve (b) bendlerinde yer alan malların bedeli 100.000 ABD Dolarının altında ise, ihracat için başvurular gümrük idarelerine yapılırken, değeri 100.000 ABD Doları ve üzerinde olan malların ihracat için başvuruları İBGS'ne yapılır. İBGS'ne yapılacak başvurular için Bedelsiz İhracat Formu doldurulur. Bedelsiz ihracatta alınan izinlerin geçerlilik süresi 90 gündür. Kanunlarla, kararnemelerle, uluslararası anlaşmalarla ihracı yasaklanan mallar bedelsiz ihracata konu olmazken, ihracı

⁴⁴ Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ,12.07.2008 Tarih ve 26934 Sayılı Resmi Gazete, Tebliğ No: İhracat 2008/12, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080712-13.htm> (01.12.2014)

⁴⁵Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ,06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete, http://www.tim.org.tr/files/downloads/mevzuat/ihracat_mevzuati.pdf (01.12.2014)

ön izne bağı malların bedelsiz ihracatları için ilgili mercilerden izin alınması gerekmektedir.⁴⁶

1.2.1.2.3.6.Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat

Belirli bir süre için belirli bir bedel karşılığında malların geçici olarak ihraç edilmesi şeklinde gerçekleştirilen ihracat türüdür. Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata ilişkin tebliğ 28.01.1998 tarih ve 23224 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 98/3 sayılı bu tebliğde Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata ilişkin talepler için yurt dışındaki işletme ile yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler bulunmaktadır. Bu bilgiler; kiralanacak malın teknik özellikleri, cinsi, miktarı, birim fiyatı, tutarı, kira süresi, kira bedeli ve bu bedelin ödeme şekli ile ödeme zamanı ve teslim yeri şekilde sıralanabilir. Bu başvurular Dış Ticaret Müsteşarlığı (İBGS)'na yapılmaktadır.⁴⁷

İhracatçı birlikleri Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata ilişkin tebliğde yer alan hükümlerce başvuruyu değerlendirir ve uygun bulursa ihracatın yapılması için izin verir. İhracatçı birlikleri, ihracatın fiili olarak gerçekleşmesinden sonra üç yılı aşmayacak şekilde, sözleşmeyi baz alarak ihracat süresini belirlerler. Ancak gerekli görüldüğü durumlarda Dış Ticaret Müsteşarlığı (İhracat Genel Müdürlüğü) süreyi uzatabilir. Bu ihracat türüne konu olacak malın üzerinde mülkiyeti muhafaza, ihtiyati tedbir veya haciz varsa, Ticari Kiralama Yoluyla İhracatının yapılabilmesi için bu kısıtların kaldırılması gerekmektedir. Yine bu ihracat türüne konu olacak malın mülkiyeti birden fazla kişiye ait ise, ihracatın yapılabilmesi için hissedarların veya ortakların noter onaylı imzalarının alınması gerekmektedir.⁴⁸

1.2.1.2.3.7.Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yapılacak ihracat

Türkiye'de yerleşik gerçek veya tüzel kişiler ile bunların kurduğu ortaklıkların ülke dışında yaptıkları proje, bakım-onarım, montaj, mühendislik, tesisat, inşaat gibi

⁴⁶Şahin, **İhracat Prosedürlerini Biliyor Musunuz?** , a. g. e. , s.37

⁴⁷ Sanver, a. g. e. ,s.106

⁴⁸ İhracat Mevzuatı, Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ , 06.06.2006 Tarih ve 25130 Sayılı Resmi Gazete, Tebliğ No: İhracat 2006/3,

http://www.tim.org.tr/files/downloads/mevzuat/ihracat_mevzuati.pdf (03.12.2014)

hizmetleri, yine ülke dışında kesin ve/veya geçici olarak satmaları ile gerçekleşen ihracat türüdür.⁴⁹

İlgili başvurular Dış Ticaret Müsteşarlığı'na "Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracata İlişkin Başvuru Formu" doldurularak yapılır. Dış Ticaret Müsteşarlığı, gerçek veya tüzel kişilerin yurt dışında aldığı işe ait belge, yurt dışında iş alındığını gösterir belge (bu belge Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın yurt dışı teşkilatı tarafından veya bu teşkilatın bulunmadığı ülkelerde konsolosluklarca düzenlenir) ve Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'ndan alınan Yurt Dışı Müteahhitlik Belgesini talep eder.⁵⁰

1.2.1.2.3.8. Takas veya bağlı muamele yoluyla yapılacak ihracat

Takas, iki ülke arasında ithal veya ihraç edilen malların, hizmetlerin veya teknolojinin transfer bedelinin tamamının veya bir bölümünün, yine mal, hizmet veya teknoloji transferi ile veya döviz ile karşılanmasını ifade eder. Bağlı muamele ise ikiden daha fazla taraf arasında gerçekleştirilen takas işlemine denir.⁵¹ Takas veya Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracat için başvurular ilgili İhracat Birliklerine yapılır. Sözleşmede yer alan süre geçerli olmakla birlikte, bu süre iki yılı aşamaz. İzni alınan mallara daha sonraki aşamalarda yürürlükte olan ithalat ve ihracat rejimi kuralları uygulanır.⁵²

1.2.1.2.3.9. Offset kapsamında yapılacak ihracat

İhracat mevzuatımızda yer alan Offset uygulamalarına ilişkin tebliğe göre Offset; *kamu kurum ve kuruluşları il kamu ortaklıklarının açacakları uluslararası ihale çerçevesinde yapacakları dış alımlar neticesinde gerçekleştirecekleri döviz ödemelerini telafi etmek amacıyla, anlaşma gereğince Türkiye'den yapılan ihracatı kapsar.*⁵³ Offset uygulamaları dolaylı ve doğrudan olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilir. Yurt içinde üretimi yapılan, ilgili ihaleye doğrudan ya da yakın alanlarda gerçekleştirilen parçaların

⁴⁹ Sanver, a. g. e. ,s.107

⁵⁰ Şahin, **İhracat Prosedürlerini Biliyor Musunuz? , a. g. e. , s.39**

⁵¹ Erol Kutlu, **İthalat ve İhracat Uygulamaları**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1213, Eskişehir, 2002, s.8

⁵² Cahit Gökçelik, **Gümrük Rejimleri**, Ayrıntı Basımevi, Ankara, 2005, s.148

⁵³ İhracat Mevzuatı, Offset Uygulamalarına İlişkin Tebliğ (İhracat 98/27), 06.06.2006 Tarih ve 25130 Sayılı Resmi Gazete, Tebliğ No: İhracat 2006/3,

http://www.tim.org.tr/files/downloads/mevzuat/ihracat_mevzuati.pdf (03.12.2014)

Türkiye’den ihraç edilmesine doğrudan offset adı verilir.⁵⁴ Dolaylı offset kapsamına ise, özel şirketler tarafından yapılan büyük dış alımlar; havacılık, savunma, ileri teknoloji gibi alanlarda açılan uluslararası ihaleler; ülkemizin ticari anlamda gelişmişliğini doğrudan etkilemeyecek projeler ile ilgili alanlarda yapılan ihracatlar girmektedir.⁵⁵

1.2.1.3. Dahilde İşleme Rejimi

Globalleşen dünyada firmaların dünya pazarlarında etkin ve başarılı olabilmeleri için pazar paylarını arttırmaları, rekabet güçlerini arttırabilmelerine bağlıdır. Buradaki başarı büyük ölçüde ihracatı arttırıp, ithalatı azaltmakla gerçekleşir. Gerek gelişmiş ülkeler, gerekse de Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler ihracatlarını arttırabilmek için sürekli bir çaba halindedirler. Yaşanan küreselleşmeyle birlikte uluslararası mal ve hizmet ticaretinde serbestleşmeye gidilirken, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ve Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) gibi uluslararası anlaşmalar ve bunlara üye olan ülkelere çeşitli sınırlamalar getirilmiştir. Yapılan sınırlamalarla uluslararası ticaretin önündeki engellerin kaldırılması hedeflenmektedir. Bu amacı gerçekleştirmek için yapılan ihracat teşviklerinin önemi büyüktür.⁵⁶ İhracatın teşvik edilmesi amacıyla çeşitli araçlar geliştirilmiştir. Bunlar; ihracatta Katma Değer Vergisi (KDV) iadesi ve istisnası, vergisel avantajlar ile çevre koruma maliyetlerinin desteklenmesi, istihdam yardımı, yurt dışı ofis- mağaza açma yardımı, pazar araştırması yardımı, araştırma geliştirme yardımı, tasarım desteği gibi maddi yardımlardır.

⁵⁴ Sanver, **a. g. e.** , s.108

⁵⁵ Kutlu, **a. g. e.** ,s.21

⁵⁶ Güven Sayılğan - Coşkun Şenol, “Dahilde İşleme Rejimi ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkileri”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimleri Fakültesi Dergisi**, Sayı:35, Temmuz 2010, s.38

Tablo 1.2.Dış Ticaret Müsteşarlığınca Hazırlanan Devlet Yardımları⁵⁷

	TEBLİĞ ADI	TEBLİĞ NO
1	Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ	95/7
2	Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ	97/5
3	Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Yardımına İlişkin Tebliğ	98/10
4	İstihdam Yardımı Hakkında Tebliğ	2000/1
5	Yurt Dışı Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ	2004/6
6	Yurtdışında Ofis-Mağaza Açma, İşletme ve Marka Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ	2005/4
7	Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®'nin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ	2006/4
8	Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği Hakkında Tebliğ	2006/6
9	Eğitim ve Danışmanlık Yardımı Hakkında Tebliğ	2007/3

Tablo 1.2. de 27.12.1994 tarih ve 94/6401 sayılı kararın 4.maddesinde Para-Kredi ve Koordinasyon Kuruluna verilen yetki dahilinde, Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın AB ve GATT kurallarına uygun olarak hazırladığı devlet yardımı için kullanılan araçlar yer almaktadır.

Türkiye'nin 1994 yılında DTÖ Anlaşmasını ve 01.01.1996 tarihi itibari ile de AB ile Gümrük Birliği Anlaşmasını yapması ve bu iki düzenleme ile gerçekleştirilen uyumlaştırma sonucundaki ihracat teşviklerinin en önemlilerinden biri de Dahilde İşleme Rejimidir (DİR). Türkiye ihracatının %50'sinden fazlasının DİR kapsamında yapıldığı düşünülmüşse önem derecesi daha net anlaşılacaktır.⁵⁸

DİR ilk kez 31.13.1995 tarih ve 95/7615 sayılı karar ile resmi gazetede yayınlanmıştır. Bu kararı uygulama, usul ve esaslar ile, 27.01.2005 tarihli 25709 sayılı resmi gazetede yayınlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği takip etmiştir. DİR, ihracat ürünlerine uluslararası pazarda rekabet gücü kazandırmayı ve firmanın ihracatını arttırmak

⁵⁷ Ş. Mustafa Ersungur -İlkay Noyan Yalman, "Bölgesel Kalkınmada İhracat Teşviklerinin Etkinliği: Sivas İlinde Bir Uygulama", *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimleri Dergisi*, Sayı:1, Cilt:10, 2009, s.85

⁵⁸ Sayılğan-Şenol, *a. g. m.*, s.38

çeşitlendirmeyi, ihraç pazarlarını geliştirmeyi hedefleyen bir dış ticaret rejimidir.⁵⁹ Bu rejim ile ihraç edilecek ürünün elde edilmesi için ithal edilecek ve ithalatı sırasında gümrük vergisi doğuracak girdilere gümrük muafiyeti sağlanmaktadır. DİR ile birlikte ihracatçılar, ihraç etmeyi düşündükleri ürünün üretiminde kullanacakları hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul, ara malı gibi girdileri temin ederken çeşitli vergisel yüklerden muaf olurlar ve devlete ihracat taahhüdünde bulunmak şartıyla çeşitli teşvik ve kolaylıklardan yararlanabilirler.⁶⁰

DİR'nin 9. Maddesine göre, serbest bölgeler dışında kalan tüm gümrük bölgelerinde yerleşik firmaların DİR' den yararlanabilmesi için dahilde işleme izin belgesi alması gerekir. Dahilde işleme izin belgesi almak için elektronik ortamda Müsteşarlığa (İhracat Genel Müdürlüğü), dahilde işleme izin almak için gerekli bilgi ve belgelerle gümrük idarelerine müracaat edilir.⁶¹ Dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni müracaatları değerlendirilirken dikkat edilen hususlar aşağıdaki şekildedir:

- a) İthal eşyasının işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanıldığıının tespitinin mümkün olması,

Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'ne göre bu maddede yer alan işlem görmüş ürün ile ifade edilen, işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl veya ikincil işlem görmüş üründür. İkincil işlem görmüş ürün, işleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl işlem görmüş ürün dışındaki üründür. Tanımlarda geçen işleme faaliyetleri ise, eşyanın montajı, kurulması ve diğer eşyalarla birleştirilmesinde işçiliğe tabi tutulması ve tamamen ya da kısmen tüketilmesine bakılmaksızın, ürünün üretilmesini sağlayan veya kolaylaştıran bazı eşyaların kullanılmasıdır.

- b) Türkiye Gümrük Bölgesi'ndeki (serbest bölgeler hariç) üreticilerin temel ekonomik çıkarları ile Türk Malı imajının olumsuz etkilenmemesi,
- c) İşleme faaliyetinin, katma değer yaratan ve kapasite kullanımını artıran bir faaliyet olması yanında, işlem görmüş ürünün rekabet gücünü ve ihraç potansiyelini artıran koşullar yaratıyor olması,

⁵⁹ Abdullah Takım-Ş. Mustafa Ersungur, "Dahilde İşleme Rejimi: İhracat ve İthalat Üzerindeki Etkisi", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:24, Sayı: 2, 2010, s.292

⁶⁰ Coşkun Şenol, "Dahilde İşleme Rejimine İlişkin Düzenlemeler ile Rejimin Yerli Üreticiler Üzerine Etkileri", **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı:48, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/48/3.html> (20.12.2014)

⁶¹ Takım-Ersungur, **a. g. m.** , s.293

ç) Firmaların dahilde işleme izin belgeleri/dahilde işleme izinleri kapsamındaki performansları.⁶²

Yukarıdaki değerlendirme kriterleri akabinde onaylanan izin belgesinin kullanım süresi, ticarete konu olan malın içinde bulunduğu sektör de göz önüne alınarak an fazla 12 ay şeklinde belirlenir. Bu kapsamda yapılacak ilk ithalat için belge süresi azami olarak 3 ay uzatılır.⁶³

DİR şartlı muafiyet sistemi ve geri ödeme sistemi olmak üzere iki ana sistemden oluşur. İthalat sırasında alınması gereken vergilerin teminata bağlanması şartlı muafiyet sistemini oluştururken, ithalat sırasında ödenen vergilerin daha sonradan iade edilmesi ise geri ödeme sistemini oluşturur.⁶⁴

1.2.1.3.1. Şartlı muafiyet sistemi (ithalat sırasında alınması gereken vergilerin askıya alınması sistemi)

Firmaların ihracat taahhüdünde bulunarak ithal girdi temin ederken ortaya çıkan KDV, gümrük vergisi ve diğer vergilerin askıya alınmasıdır. Bu sistemde firmalar girdileri için ödemeleri gereken bu vergileri ödemeyip, gümrük idarelerine hesaplanan toplam vergi tutarı kadar bir teminat yatırarak vergilerini askıya alırlar. Bir örnekle açıklamak gerekirse, gümrük vergisinin %8, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) oranının %6, KDV oranının %18 olduğu 200.000 dolarlık bir ithalat işleminde, Gümrük Vergisi 16.000 dolar, KKDF tutarı 12.000 dolar ve KDV 36.000 dolar olup, toplamda ödenmesi gereken vergi tutarı 64.000 dolar olarak hesaplanır. Firma bu vergileri askıya alarak 200.000 dolarlık bir ithalat işleminde %32 oranında imalat öncesi maliyet ucuzlaması yaratmış olacaktır. Buradaki vergi muafiyetinden yararlanmak için taahhüt edilen ihracatın mutlaka gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Eğer ihracat gerçekleştirilmezse veya koşullara uygun bir şekilde gerçekleştirilmezse, askıya alınmış olan vergi cezası ile birlikte tahsil edilir. Böylece devlet olası vergi kaybını garanti altına almış olur.⁶⁵

⁶² Dahilde İşleme Rejimi Tebliği, 20.12.2006 Tarih ve 26382 Sayılı Resmi Gazete, Tebliğ No İhracat:2006/12, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/12/20061220-23.htm> (16.12.2014)

⁶³ Arif Şahin, **İhracat Mevzuatı**, İgeme Yayınları, Ankara, 2007, s.293

⁶⁴ Takım- Ersungur, **a. g. m .**, s.292

⁶⁵ Aslıhan Kocaefe Cebeci-Mutlu Yılmaz, “Dahilde İşleme Rejimi ve Türk Dış Ticareti Üzerine Etkilerinin Analizi (1996-2011)”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:23, Sayı:2, Elazığ, 2013, s.209

1.2.1.3.2.Geri ödeme sistemi

Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında elde edilen işlem görmüş ürünün ihracatı durumunda, ithalatı sırasında alınan verginin geri ödenmesidir. Burada işletme malzemesi üzerinden alınan KDV ve özel tüketim vergisi hariç tutulur.⁶⁶ Bu sistemden yararlanabilmek için firmanın ithalat sonrasındaki 6 ay içerisinde Dahilde İşleme İzin Belgesini alması ve ihraç yükümlülüğünün karşılanmasını takip eden 3 ay içerisinde de ödediği vergilerin iadesi için gümrük idaresine müracaat etmesi gerekmektedir. Bu işlemler yapılmadığı takdirde geri ödeme yapılmamaktadır. Ayrıca her eşya geri ödeme sistemine konu olmamaktadır. Gümrük Kanununa göre ithalatı ticaret politikası önlemlerine tabi eşyalar, ihracatta vergi iadesi alınan mallar ve kökeni AB ülkeleri olan tarım ürünleri hariç tarım politikasına tabi tutularak işlenmiş tarım ürünleri bu eşyalar arasında yer almaktadır.

Geri ödeme sisteminde dahilde işleme tabi tutulan ürün daha önceden ticaret politikası önlemleri kapsamında yer almıştır. Şartlı muafiyet sisteminde ise ürün üzerinde ithalat politikası önlemleri uygulanmamıştır ve burada amaç ihracatçıların ürünlerini elde etmek için ödemek zorunda oldukları vergileri erteleyip ihracat gerçekleştikten sonra ödemelerini sağlamaktır. Geri ödeme sisteminde ihracatçıları yaptıkları ithalat için ödedikleri vergileri geri alırlar. Ülkemizde ithalat sırasında ödenen vergilerin ihracattan sonra iadesinin alınması, ekonomik koşullara uygunluk açısından rasyonellik göstermemektedir. Bu nedenle daha çok şartlı muafiyet sistemi tercih edilmektedir.⁶⁷

1.2.1.4.Hariçte İşleme Rejimi

01.01.1996 tarihinde Türkiye ile AB arasında Gümrük Birliği başlamıştır. Gümrük Birliği ile tam üyelik esas alınsa da gerek Türkiye'nin gerek AB'nin ayrı ayrı gümrük mevzuatları geçerlidir. Kendi aralarında yaptıkları ticarete kullanılacak gümrük işlemleri ile üçüncü ülkeler arasında yapılacak ticarete kullanılacak gümrük işlemlerinin nasıl yürütüleceğinin belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu zorunluluğu çözmek

⁶⁶ Takım-Ersungur, **a. g. m.** , s.295

⁶⁷ Ufuk Selen, "Dış Ticaret Yardım Unsuru Olarak Dahilde İşleme Rejimi: Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:10, Antalya, 2005, s.193-194

için taraflar iki ayrı mevzuat geliştirmişlerdir. Bunlardan birincisi kendi aralarındaki anlaşma kapsamında eşyanın serbest dolaşıma girmesi ile ilgili kuralları belirleyen A.TR. Dolaşım Belgeleridir. A.TR. Dolaşım Belgesi, Gümrük Birliği anlaşmasınca serbest dolaşımda olan malların ihracında gümrük muafiyetinden yararlanmak için ihracatçı tarafından düzenlenen belgedir. İkincisi ise Hariçte İşleme ve Geri Gelen Eşya hükümlerine ait Bakanlar Kurulu kararıdır. Bu karar 09.11.1996 tarih 22812 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir.⁶⁸

05.04.2007 tarih ve 26484 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2007/11864 sayılı Hariçte İşleme Rejimi Kararına göre; *bu rejim serbest dolaşımdaki eşyanın işlenmek, tamir edilmek veya yenilenmek üzere geçici olarak ihraç edilmesi, işlem görmüş ürünün tam veya kısmi olarak muafiyetten yararlanarak serbest dolaşıma girmesinin sağlanması ile ithal edilen işlem görmüş ürünlerin aynısını veya benzerini üreten Türkiye'deki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarının olumsuz etkilenmemesi kaydıyla ihraç eşyasının satışının teşviki amacıyla hazırlanmıştır.*⁶⁹

Hammadde, yardımcı madde, mamul, yarı mamul gibi malzemelerin Hariçte İşleme Rejimi başvuruları Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracat Genel Müdürlüğü'ne, kıymetli maden ve taşların işlenmesi ile ilgili başvurular İBGS'ye, imalat hatası nedeniyle Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya Serbest Bölgelere gönderilen eşya ile ilgili başvurular Gümrük Müsteşarlığı'na yapılır. Yapılan müracaatların değerlendirilmesinde, tıpkı DİR'de olduğu gibi ithal eşyasının işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanıldığının tespitinin mümkün olması ve Türkiye Gümrük Bölgesi'ndeki (serbest bölgeler hariç) üreticilerin temel ekonomik çıkarları ile Türk malı imajının olumsuz etkilenmemesi göz önüne alınır. Hariçte İşleme Rejimi izin belgesinin süresi azami olarak 12 aydır.⁷⁰

1.2.2.İthalat

İthalat en genel şekilde, bir ülkenin başka bir ülkede üretilen mal veya hizmeti belirli bir döviz karşılığında satın almasıdır. 20.12.1995 tarih ve 95/7606 sayılı Resmi

⁶⁸ Sanver, a. g. e. , s.167

⁶⁹ 2007/11864 Sayılı Hariçte İşleme Rejimi Kararı, 05/04/2007 Tarih ve 26484 Sayılı Resmi Gazete, http://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=523128723044892&_afWindowMode=0&_afWindowId=p4siyn49w_189 (25.12.2014)

⁷⁰ Sanver, a. g. e. , s.170

Gazetede yayınlanan İthalat Rejimi Kararı ile, ithalat işlemlerinin hem ülke ekonomisine yarar sağlayacak şekilde hem de uluslararası ticaretin kurallarına uygun olacak şekilde düzenlenmesi yapılmıştır.⁷¹Daha geniş bir ifade ile ithalat, ithalat mevzuatı ve gümrük mevzuatı baz alınarak yapılan ve ithalatının bedelinin de kambiyo mevzuatına uygun olarak transfer edilmesi işlemine denilmektedir.⁷²

İthalatçı, ithalat işlemini gerçekleştiren gerçek ve tüzel tacirlere denilmektedir.⁷³ Vergi Usul Kanunu(VUK) hükümlerince vergi numarası verilen tüm gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmayan ancak mevcut mevzuata göre hukuki tasarruf yapma yetkisi bulunan kişiler, ithalat yapabilir.⁷⁴

1.2.2.1.İthalat İşlemi Aşamaları

İthalat işlemi aşama olarak ithalatçı sıfatının kazanılması ile başlar. Bu sıfatın kazanılması için VUK hükümleri baz alınarak “tek vergi numarası”nın alınıp, gümrük müşavirlerince gümrüklere bildirilmesi gerekmektedir.⁷⁵Ancak özel anlaşmalara dayanan ithalatta, kitap ve diğer yayınların ithalatında, ülkemizde açılan uluslararası fuar ve sergilerde vergi numarasına sahip olma şartı aranmaz.⁷⁶

İthalatçı sıfatının kazanılmasının ardından sıra satıcının bulunmasına gelir. Söz konusu satıcı internet ortamından, yüz yüze görüşme veya yazışma yoluyla ya da fuarlara katılma gibi çeşitli yollar ile bulunabilmektedir. Satıcının bulunması ile sıra ödeme şeklinin belirlenmesine gelir ve ödeme şekli akreditifli ise ithalatçı banka kanalı ile akreditif açtırarak yurtdışına para transfer ettiğini gösterir DSB, dekont veyahut transfer belgesi alır. Peşin ödeme yapılacak ise para havale edilir.⁷⁷ Peşin ve akreditifli ödemelerde söz konusu malın bedeli ithalat işleminin en başında ödenir.⁷⁸

⁷¹ Ahmet Kızıl-Macide Soğur, **İhracat-İthalat İşlemleri ve Muhasebe Uygulaması**, Der Yayınları, 3.Baskı, İstanbul, 1997, s.133

⁷² Ferudun Kaya-Neslihan Turguttopbaş, **Dış Ticaret İşlemleri**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:2526,1.Baskı, Eskişehir, 2012, s.8

⁷³ Yaser Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri**, Ekin Kitabevi, Ankara, 2005,s.30

⁷⁴ Osman Bozkurt, **Sorularla İthalat Mevzuatı**, İstanbul Ticaret Odası Dış Ticaret Şubesi Uygulama Servisi, İstanbul, 2010, s.1

⁷⁵ Gürsoy, **a. g. e.** , s.30

⁷⁶ Bozkurt, **a. g. e.**, s.1

⁷⁷ Gürsoy, **a. g. e.** ,s.31

⁷⁸ Melemen-Arzova, **a. g. e.** , 61

Satıcının bulunmasını ve ödeme şeklinin belirlenmesinin ardından ihracatçıdan yani satıcıdan proforma fatura satın alınır.⁷⁹ Proforma fatura satıcı tarafından alıcıya gönderilen bir tür satış teklifidir. Ön fatura şeklinde de ifade edilen bu fatura hukuki bir niteliğe sahip olmamakla birlikte söz konusu mal veya hizmetin birim fiyatı, bu fiyatın ne kadar süre için geçerli olduğu, ödeme şartları vb. bilgileri içermektedir. Genel itibarıyla göndericiye ait bilgiler, alıcıya ait bilgiler, gönderilen mala ilişkin bilgiler ve gönderinin neden yapıldığına ilişkin beyan olmak üzere 4 bölümden oluşmaktadır. İçeriği itibarıyla alıcı tarafından beğenildiği takdirde, proforma fatura kesin satış faturasına, yani ticari faturaya dönüştürülür.⁸⁰ Proforma faturanın kabul edilmesi ile sözleşme düzenlenir ve sipariş formunun imzalatılması ile sipariş verilir. İthalat bedeli ödeme biçimine bağlı olarak kapatılır.

İthalat için yapılacak olan ödeme vadeli ise KKDF bankaya yatırır.⁸¹ KKDF'nin içeriğini Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasınca çıkarılan kararname ve tebliğlerde yer alan fonlar üzerinden hesaplanan işlemler oluşturmaktadır.⁸² KKDF ilk defa 1984 yılında oluşturulmuştur ve günümüze kadar devam eden, ihracatın ve yatırımların teşvik edilmesi amacıyla kullanılan fonlardan biridir. Kısaca KKDF, hem yurt içi hem de yurt dışı kaynaklı kullanılan kredide anapara, faiz veya ithal edilen malın bedeli üzerinden alınarak banka tarafından tahsil edilip TC Merkez Bankası'na devredilen bir bedeldir.⁸³

%3 oranında kesintisi yapılan KKDF; gübre, gübre hammaddesi, buğday, arpa ve petrolün DİR kapsamı içerisinde yurt sınırlarında elde edilen ikinci kez işlem görmüş ürünlerin ithalatının finansmanı yapılırken kullanılacak kredilerden tahsil edilemez.⁸⁴

İthalata konu olan malın gelmesinden sonra nakliyecisi gümrüğe özet beyan verilerek, nakliyeciden ordino alınır.⁸⁵ Malın mülkiyetini temsil eden belgeye ordino denilmektedir. Nakliye şirketi malı gümrüğe getirdiğinde ithalatçıyı arar ve malı getirdiğini

⁷⁹ Kaya, **Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, a. g. e. , s.147

⁸⁰ Sema Babayigit, "Uluslararası Ticarete Kullanılan Belgeler", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, EÜHFD C.XIV, S.1-2,Erzincan, 2010, s.220-221

⁸¹ Ferudun Kaya, **Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, İSMMMO Yayınları, 2011, s.147

⁸² Ömer Çakıcı-Mehmet Ceylan, **Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Teori-Uygulama-Mevzuat**, G. M. Matbaacılık Yayınları, İstanbul, 2014, s.53

⁸³ Ahmet Çelik, **Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF)**, Konya Ticaret Odası Etüd-Araştırma Servisi, s.2, [http://www.kto.org.tr/d/file/kaynak-kullanimi-destekleme-fonu-\(kkdf\).pdf](http://www.kto.org.tr/d/file/kaynak-kullanimi-destekleme-fonu-(kkdf).pdf) (05.12.2014)

⁸⁴ Bozkurt, a. g. e. , s.3

⁸⁵ Kaya, **Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, a. g. e. , s.147

haber verir.⁸⁶ Daha sonra gerekli tüm belgeler alınarak gümrük müşavirine teslim edilir ve ithalata konu olan mal gümrükten çekilerek kambiyo dosyası kapatılır.⁸⁷

1.2.2.2.Dış Ticaret Mevzuatı Çerçevesinde İthalat Çeşitleri

Mevzuat çerçevesinde ithalat çeşitleri; kesin ithalat, libere ithalat, mal karşılığı ithalat, bedelsiz ithalat, geçici kabullü ithalat ve özelliği olan ithalat olmak üzere 6 başlık altında ele alınmıştır.

1.2.2.2.1.Kesin ithalat

VUK hükümlerine göre vergi numarası verilen gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliğe sahip olmadan yürürlükteki mevzuata göre hukuki tasarruf yapma yetkisine sahip bulunan kişilerin yaptıkları ithalat işlemidir.

1.2.2.2.2.Libere ithalat

Liberasyon kelime anlamı olarak, ithalatı serbest bırakma, ithal edilecek mallar üzerine konulmuş olan miktar sınırlamalarının kaldırılması demektir. Libere ithalat ise, bir takım kanunlarla ithal edilmesi yasaklanmış olanlar dışında kalan malların ithalatını ifade eder.

1.2.2.2.3.Mal karşılığı ithalat

Mal karşılığı ithalat işleminde, satıcı mal veya hizmetle ilgili dokümanları ithalatçıya gönderir. İthalatçı bu dokümanlarla mal bedelini ödemediği malları gümrükten çekebilir ve aralarında yapılan anlaşmada belirlenen tarihte mal veya hizmet bedeli ödenir. İhracatçının üstlendiği risk nedeniyle, aralarında uzun vadeli güven ilişkisinin bulunması ve ithalatçının ekonomik olarak güçlü bir yapıya sahip olduğunun bilinmesi gerekir.

⁸⁶ Ömer Akat, **Uluslararası Pazarlama**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2001, s.192

⁸⁷ Kaya, **Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, a. g. e. , s.147

1.2.2.2.4. Bedelsiz ithalat

Gerçek kişilerce serbest dolaşıma sokulan şahsi eşyalar, işyerinin nakli sebebiyle serbest dolaşıma sokulan sermaye malları, kriz durumlarında zarar gören ve ziyana uğrayanlar için gönderilen eşyalar bedelsiz ithalat kapsamındadır. Bu tür mal ve hizmetler karşılığında herhangi bir ödeme veya döviz transferi yapılmadan mallar yurda sokulur. Ancak gümrük vergisi, harç, resim ve fonlar mal veya hizmetlerin yurda sokulması sırasında Gümrük İdareleri tarafından alınır.

1.2.2.2.5. Geçici kabullü ithalat

Hammadde, yarı mamul ya da mamul maddelerin yurt dışından getirilerek, ülke içinde farklı maddelere katılmasıyla yarı mamul veya mamul haline getirilip yurt dışına çıkarılması şeklinde gerçekleştirilen ithalat şeklidir. Aynı şekilde yurt dışına çıkarılıp mamul ya da yarı mamulün ambalajlanmasında kullanılacak eşyaların, yurt dışından ilk madde malzeme ile birlikte yurda getirilmesi de geçici kabullü ithalat kapsamındadır.

1.2.2.2.6. Özelliği olan ithalat

Çeşitli kanun ve kararnamelere bağlı olarak ithal edilmesi belirli kuruluşlara verilmiş olan malların ithal edilmesine özelliği olan ithalat denilmektedir. Kamu sektöründe yapılacak ithalat için öncelikle ihale açılması gerekmektedir. Bu ihalelerde ithali yapılacak mala ilişkin bilgiler Müsteşarlığa sunulur. Müsteşarlıkça belirlenen usullere uyulması esastır ve usullere uymayan işletmelerin yapacağı tüm ithalat işlemleri Müsteşarlığın ön iznine tabi tutulur.⁸⁸

Özelliği olan ithalat türleri arasında yer alan diğer ithalat çeşidi özel anlaşmalara dayanan ithalattır. NATO askeri mal ve malzeme ihtiyaçları için yapılan ithalatlar da bu türe dahildir ve ithalat işlemleri Gümrük İdarelerince, Dış Ticaret Müsteşarlığı İthalat Genel Müdürlüğü'nün talimatları baz alınarak sonuçlandırılır.⁸⁹

Kitap ve diğer yayınların ithalatı yasak yayınlar hariç serbesttir. Gazete ve dergilerin ithalatı için ödemeler bankalara, gümrüğe veya PTT idarelerine yapılır, ayrıca

⁸⁸ Kızıl-Soğur, a. g. e. , 134

⁸⁹ Sanver, a. g. e. , s.280

ithal müsaadesi aranmaz. Burada sözü geçen ithal müsaadesi, ithal edilecek malların gümrükten çekilmesinde kullanılan, Merkez Bankası veya diğer bankalar tarafından verilen belgedir. Söz konusu mallar ile ilgili iade söz konusu olursa, bu mallara ödenen bedeller iade tarihinden en geç üç ay içerisinde yurda getirilip bir bankaya satılır veya aynı firmaya gelecekte yapılacak ödemelerden mahsup edilir. Aynı zamanda sinema filmleri ve video kasetleri ile bunlara ait afiş ve ilanların ithal edilmesinde, bankalar tarafından yalnızca mal bedeli üzerinden ithal müsaadesi düzenlenir.⁹⁰

Malların geçici olarak yurda sokulmasına ilişkin gümrük yöntem ve yollarından biri olan geçici kabul yoluyla veya benzeri yollarla geçici olarak yurda giren malların ithaline kesin ithalat adı verilir. Bunlara ATA Karnesi kapsamında gelenler de dahildir. ATA Karnesi, taraf ülkeler arasında başka herhangi bir belgeye gerek duyulmadan malın geçici olarak ithalatını ve ihracatını sağlayan gümrük belgeleridir. Bu malların kesin ithali için gerekli olan belgeler, iki adet proforma fatura ve malların ülkeye getirilişi esnasında düzenlenen gümrük beyannamesidir. Bu evraklarla birlikte müsteşarlığa başvuru yapılır ve müsteşarlıkça başvurular uygun görülürse kuruluşa ve gümrük idaresine bilgi verilir.⁹¹

1.2.2.3. Türkiye’de İthalat Mevzuatı’na Genel Bakış

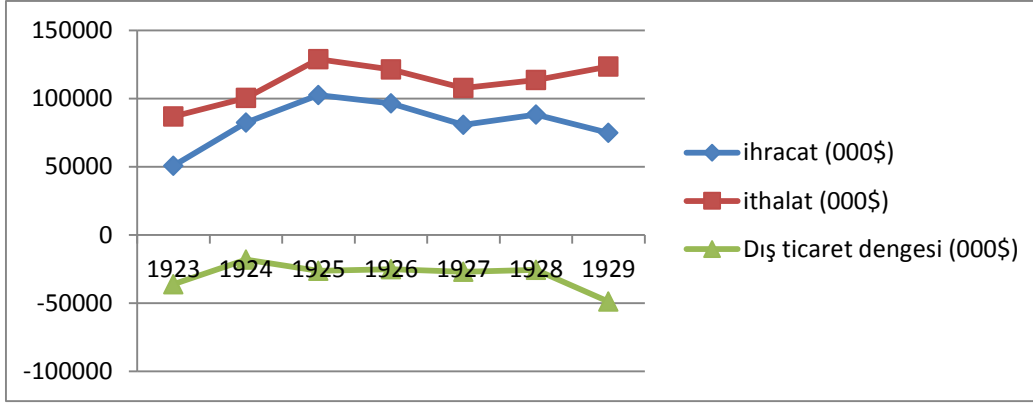
Türkiye’de belirli dönemler itibariyle ekonomi incelendiğinde, ithalat politikasının birçok kez değişikliğe uğradığı görülmektedir. Bu dönemlerde yaşanan olaylara bağlı olarak ya ithal ikamesi ya da ihracata yönelik bir takım politikalar izlenmiştir.

Türkiye ekonomisinde 1923-1939 yılları arası incelendiğinde, bu tarihlerde ithalatın serbest bir politika ile uygulandığı görülmektedir. Savaş sonrasında gümrük tarifelerinin düşmesi ithal mallara olan talebi arttırmıştır. Bu sebeple dış ticaret açık vermiştir.⁹²

⁹⁰ Kutlu, a. g. e. , s.46

⁹¹ Kutlu, a. g. e. , s.47

⁹² Kutlu, a. g. e. , s.30



Şekil 1.1.Dış Ticaret Göstergeleri, 1923-1929⁹³

Şekil 1.1.'de de görüldüğü gibi 1923-1929 döneminde ithalatımız ihracatımızdan devamlı daha fazla olmuştur. Bu dönemde dış ticaret açığı en fazla 1929 yılında 48.731 ABD Doları ile yaşanmıştır.⁹⁴ 1929 Dünya Krizinin etkisi ile gümrük tarifleri yükselmiş ve ithalat hacmi daralmıştır. Bu daralma 1939-1946 yılları arasında 2. Dünya Savaşının etkisi ile devam etmiştir. 1950-1953 yıllarında dış ticaret rejimi serbestleştiğinden, ithalatta liberal politikalar uygulanmış ve liberasyon oranı %65'e kadar çıkmıştır. Liberal politikalar sonucunda bir takım ödeme güçlükleri meydana gelmiştir. Bu nedenle alınan istikrar tedbirleri 1963 yılına kadar ekonomide durgunluğa neden olmuştur. 1963-1980 yılları arasında ithal ikamesine dayalı sanayileşme stratejisi izlendiğinden, daha kontrollü bir ithalat politikası uygulanmıştır.⁹⁵

İthal ikamesine dayalı sanayileşme stratejisi içe dönük sanayileşme politikası olarak da kabul edilir. Çünkü ülkenin uluslararası alanda rekabet edebilir düzeye gelebilmesi için, tüketim malları ile ara ve yatırım mallarının yurt içi üretimine geçilmesini öngörmektedir. Bu şekilde imalat sanayiinde yeni yatırımların meydana geleceğine, kısa sürede sermaye birikimine gidileceğine ve bu birikimlerin tekrar yatırıma dönüşerek ülkenin yatırım hacminin artacağına inanılmaktadır.⁹⁶

⁹³ Hasan Alp Özel, "Türkiye'de Ticari Serbestleşmenin Tarihsel Gelişimi", **Çanakkale Ondokuz Mayıs Üniversitesi Biga İİBF, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**, Çanakkale, Sayı 6:2, 2011, s.77

⁹⁴ Hasan Alp Özel, **a. g. m.**, s.77

⁹⁵ Kutlu, **a. g. e.**, s.31

⁹⁶ Hüseyin Avni Egeli, "Dış Ticaret Açısından Sanayileşme Stratejileri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", **Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:7, Sayı:3, 2001, s.150

1970’li yıllardan itibaren ithal ikameci politika terk edilmiş, ithalat rejimi serbestleşmeye başlamış ve çeşitlilik, değer ve hacim giderek artmıştır.⁹⁷ 1984 yılında ortaya çıkan rejim kararları ile yapısal değişikliklere gidilmiştir. Son dönem politikaları ile yapılan başlıca değişiklikler; dış ticaretin liberalleştirilmesi, AB ile entegrasyonun sağlanması, ithal ikamesi ile korunmaya çalışılan yerli sanayinin dış rekabete açılarak üretim kalitesinin yükseltilmesi, dış pazar payının büyütülmesi, yatırım malı ithalatının artırılması, Toplu Konut Fonu için kaynak sağlanması şeklindedir. AB ile Gümrük Birliği’ne girilmesi ithalat mevzuatında gerçekleşen en önemli değişiklik olarak algılanır. Çünkü bu sayede AB içerisinde yer alan ülkelerle yapılacak olan ithalatta vergi ve fonlar kaldırılmış ve AB topluluğu dışında kalan diğer ülkelerden ithalat yapılması durumunda, AB’nin bu ülkelere uyguladığı gümrük tarifelerinden Türkiye de yararlanmaya başlamıştır.⁹⁸

Ülkemizde ithalat işlemleri mevzuatı çerçevesinde 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu (TPKKK) yürürlüktedir. Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 1567 sayılı kanun 25 Şubat 1930 tarih, 1433 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak üç yıl süre ile yürürlüğe girmiştir. Daha sonra kanunlarla süresi 25 Şubat 1970 tarihine kadar uzatılmıştır. En son 11 Şubat 1970 tarihinde 1224 sayılı Kanun ile süresiz hale getirilmiştir. 2003 ve 2008 yıllarında da çeşitli şekillerde değiştirilerek son halini almıştır.

Bakanlar Kurulu’nun bu kanun hükümlerine göre yapmış bulunduğu, genel ve düzenleyici işlemlerdeki yükümlülüklerle aykırı hareket eden kişi, üçbin Türk Lirasından yirmibeşbin Türk Lirasına kadar idari para cezası ile cezalandırılır. İlgili kanunun 1.maddesinde yer alan kambiyo, nukut, esham ve tahvilat ile kıymetli madenler ve kıymetli taşlarla bunların muhtevi her nevi eşya ve kıymetlerin ve ticari senetlerle tediyeyi temine yarayan her türlü vasıta ve vesikaların izinsiz olarak yurttan çıkarılması veya yurda sokulması mahiyetinde 21.03.2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümlerine göre suç veya kabahat oluşturmadığı takdirde kişi, eşya ve kıymetin rayiç bedeli kadar, teşebbüs halinde bu bedelin yarısı kadar idari para cezası öder. İthalat, ihracat ve diğer kambiyo işlemlerinde döviz veya Türk Parası kaçırmak kastıyla muvazaalı

⁹⁷ Köksal Büyükdere, “Türkiye’nin Dış Ticaretinin Gelişimi”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı 47, Ankara, 2005 <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/47/6.html> (20.11.2014)

⁹⁸ Kutlu, a. g. e. , s.31

*işlemlerde bulunanlar, yurda getirmekle yükümlü oldukları veya kaçırdıkları kıymetlerin rayiç bedeli kadar idarî para cezasıyla cezalandırılırlar.*⁹⁹

1.2.3. Türkiye’de Dış Ticarete Genel Bakış

Dış ticaret, yapıldığı ülkelerdeki kurumsal yapı farklılıkları, siyasi egemenlik alanı farklılıkları, para birimlerinin çeşitlilik göstermesi gibi nedenlerden dolayı farklı ticaret politikaları ile uygulanmaktadır.¹⁰⁰ Osmanlı Devleti’nin kuruluşundan günümüze kadar geçen dönem içerisinde yaşanan ekonomik darboğazlar nedeniyle ülkemizde de farklı ticaret politikaları uygulanmıştır ve bu politikalar dış ticareti önemli ölçüde etkilemiştir.

Osmanlı Devleti’nde dış ticaret iktisadi hayatın önemli bir kısmını oluşturmaktaydı ve öncelik kırsal ile kentsel alanlar arasında mal değişimine verilmekteydi. Ülke sınırları dışında yapılan ticarete de ülkede üretilmeyen malların temini hedeflenmekteydi.¹⁰¹ Dış ticaret anlayışı ülkedeki mal bolluğunu arttırarak ekonomik kâr sağlamak olduğundan, ithalatı teşvik ihracatı ise kısıtlayıcı bir politika hâkimdi. Uygulanan bu politika gereği ihracatta yüksek oranda vergilendirme yapılmakta ve bazı malların ihracına yasaklar konmaktaydı. İhracatı engelleyici, ithalatı teşvik edici dış politikalar sayesinde 1838 yılında Osmanlı Devleti ile İngiltere arasında Balta Limanı Anlaşması imzalandı. Bu anlaşma sonrasında Fransa ve diğer Avrupa Devletleri ile de benzer anlaşmalar yapıldı. Anlaşmaların şartları dolayısıyla Avrupa Devletlerine Osmanlı Devletinin gümrükleri üzerinde birçok ayrıcalık tanındı ve bu sayede engelsiz bir ticaretle karşı karşıya kalındı. Osmanlı ekonomisinin Avrupalı Devletlere yarattığı bu açık pazarla, Osmanlının ihracatı dünya ticareti üzerinde küçük paya sahip olsa da Avrupa’nın ekonomik evrimine büyük katkı sağladı.¹⁰²

Osmanlı Devleti’nin temel ihtiyaçları karşılayıp, vergileri arttırarak kâr yaratmak şeklinde oluşturduğu dış ticaret anlayışı, 19. yy’ın sonlarına kadar sürdü. Bu tarihten sonra yerli üretimi dış rekabete karşı korumak maksadıyla ithalatta vergilendirme yoluna

⁹⁹ Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 1567 Sayılı Kanun, 25.02.1930 Tarih ve 1433 Numaralı Resmi Gazete, <http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/a5d097cf-d17f-42fe-8757-6f0380a2b8ce/kambiyo1.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=a5d097cf-d17f-42fe-8757-6f0380a2b8ce> (01.12.2014)

¹⁰⁰ Hüseyin Şahin, **İktisada Giriş**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1997, s.497

¹⁰¹ Şevket Pamuk, **Osmanlı-Türkiye İktisat Tarihi (1500-1914)**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2005, s.66

¹⁰² Bruce McGowan, **Economic Life in Ottoman Europe**, Cabrige University, New York, 1981, p.7

gidilmeye çalışıldı. Yapılan çalışmalar sonucunda ithal ürünlere %8 oranında vergi uygulanması kararlaştırıldı.

Tablo 1.3. Osmanlı İhracatı ve Başlıca Ülkelere Göre Dağılımı

İHRACAT Yıllar	Milyon Sterlin	İngiltere %	Fransa %	Almanya %	Avusturya %	Rusya %
1830-32	4	13	14	2	31	13
1840-42	5	20	17	2	29	10
1850-52	9	20	16	1	28	8
1860-62	12	24	30	1	17	10
1870-72	19	27	25	0	14	15
1880-82	15	24	28	1	6	14
1890-92	18	26	25	4	6	4
1900-02	20	26	19	7	8	4
1908-11	26	18	14	11	8	4

Tablo 1.4. Osmanlı İthalatı ve Başlıca Ülkelere Göre Dağılımı

İTHALAT Yıllar	Milyon Sterlin	İngiltere %	Fransa %	Almanya %	Avusturya %	Rusya %
1830-32	4	19	10	3	17	31
1840-42	6	29	9	5	22	17
1850-52	10	26	9	10	26	14
1860-62	13	27	12	10	17	12
1870-72	22	32	12	14	13	9
1880-82	15	45	12	2	12	10
1890-92	19	36	12	10	10	10
1900-02	20	30	10	10	15	10
1909-11	38	24	8	14	14	9

Tablo 1.3 ve 1.4’te görüldüğü gibi, ithalat ve ihracat 1830-1911 yılları arasında sürekli olarak artan bir çizgidedir. Ancak 1914-1923 yıllarına, yani 1.Dünya Savaşı’na kadar ithalatın ihracattan daha hızlı artması, Osmanlı Devleti’nin dış ticaret açığının devamlı artan bir çizgide ilerlemesine neden oldu. 1886 yılında %8 ‘e düşürülen ithal vergi oranı, Avrupalı devletlerin baskıları ile %15’e çıkarıldı ve 1.Dünya Savaşı’nın başlaması ile vergiler %30’lara kadar çıkarıldı. Uygulanan politikalar başlayan Endüstri Devrimi’nin etkileri ile birleşince iyice içinden çıkılmaz bir hal aldı. 1920’li yıllara gelindiğinde Osmanlı’nın ekonomisi Avrupalı devletlere göre oldukça gerideydi. Tarım sektörü dış ticaretin %83’ünü oluşturmaktaydı ve ülke ciddi dış ticaret açıkları ile karşı karşıyaydı.¹⁰³

Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluş yıllarına bakıldığında, 1923 yılında imzalanan Lozan Antlaşması ile Türkiye’nin 5 yıl süre ile herhangi bir gümrük tarifesi ortaya koyamayacağı, ithalat ve ihracat engellerini aşamayacağı dönemin 1929 yılına kadar sürdüğü görülür. 1929 yılında ilk gümrük tarifesi ile birlikte, ülke geneline yayılmış olan “tarım ülkesi” olma özelliğinden kurtulup, temeli yine tarıma dayalı olan sanayileşme amaçlandı.¹⁰⁴ 1929 yılında yaşanan Dünya Ekonomik Buhranı nedeniyle birçok ülke kriz halindeyken Türkiye’de radikal değişimler başladı. Yapılan sanayileşme çalışmaları sonucunda, 1930 yılında ithalat ve ihracatı denetleme konusunda bir takım kanun ve kararnameler ortaya kondu. 2.Dünya Savaşı’nın yaşandığı yıllarda, tüm ekonomiler gibi Türkiye ekonomisinde de ciddi sıkıntılar yaşandı. Savaş bitiminde yapılan Bretton-Woods konferansı ile ortaya çıkarılan sonuçlar Türkiye’nin dış ticaret yapısında önemli değişiklikler yarattı ve 1949 yılında yeni bir Gümrük Kanunu yayımlandı. Ülkede 1950 yılında ihracat 263 milyon dolar, ithalat ise 285 milyon dolar olarak gerçekleşti.¹⁰⁵

1960’lı yıllar ve sonrasında Türkiye ithal ikameci bir politika ile birlikte hızlı bir kalkınma dönemine girdi. Bu süreç 1974 yılında yaşanan petrol krizine kadar devam etti.¹⁰⁶ Petrol fiyatlarında yaşanan ani yükselme dış ticaret dengelerinde bozulmalar yarattı ve 1960 yılında 320,7 milyon dolar olan ihracat, 1970 yılında 268 milyon dolar artarak 588

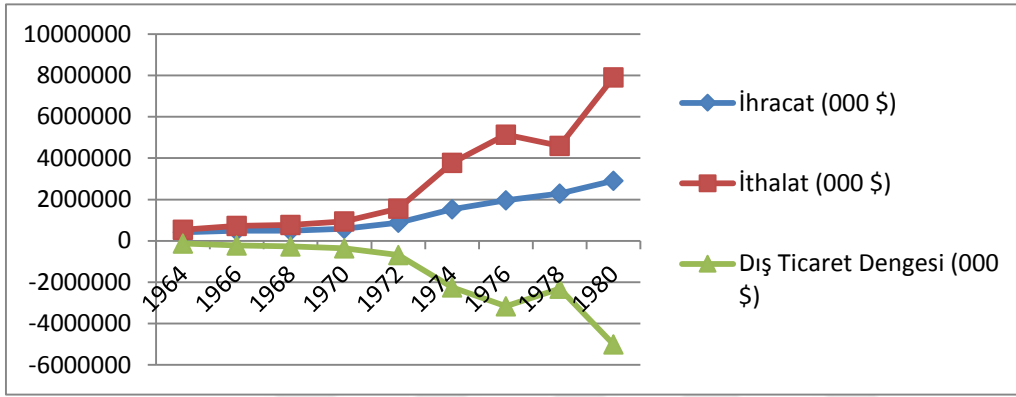
¹⁰³ Burcu Kılınc Savrul-Hasan Alp Özel-Cüneyt Kılıç, “Osmanlı’nın Son Döneminden Günümüze Türkiye’e Dış Ticaretin Gelişimi”, *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, C. (8:1), 2013, s.57-59
http://gkd.comu.edu.tr/images/form/dosya/dosya_179441.pdf (28.12.2014)

¹⁰⁴ Ahmet Kılıçbay, *Türkiye’nin Ekonomi Politikaları (1930-1996 ve Sonrası)*, Der Yayınları, Ankara, 1999, s.54

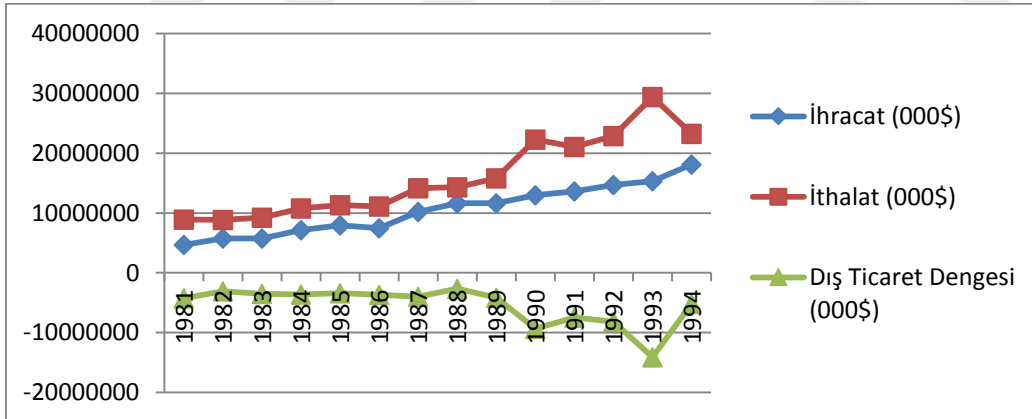
¹⁰⁵ Hasan Kıyak, *Türkiye’nin Dış Ticaret Yapısı ve Ortadoğu Ülkeleri ile Dış Ticaret İlişkileri*, Marmara Üniversitesi Ortadoğu Araştırmaları Enstitüsü, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2005, s.9

¹⁰⁶ Coşkun Şenol, *Türkiye’de İhracatı Teşvik Tedbirleri*,
<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/62/07pdf.pdf>, (29.12.2014), s.4

milyon dolara yükseldi. Aşağıdaki şekilde de görüldüğü gibi 1973’de 769133 bin ABD Doları olan dış ticaret açığı,1974’de 2245319 bin ABD Doları’na yükseldi. 1977’de 4043252 bin ABD Doları olan dış ticaret açığı 1978 ve 1979’da bir miktar azalış gösterse de 1980’de 4999242 bin ABD Doları’na kadar yükseldi. Petrol şokundan sonra da ithal ikameci politika izleyen Türkiye’de, 1980 yılında 25 Ocak Kararları ile dış ticarete bir dönüm noktası yaşandı. Bu kararlar ile birlikte ithal ikameci politika terk edildi, ithalatta uygulanan yasaklar kaldırılmaya ve ihracatı arttırıcı teşvikler uygulanmaya başlandı.¹⁰⁷



Şekil 1.2. Dış Ticaret Göstergeleri 1964-1980

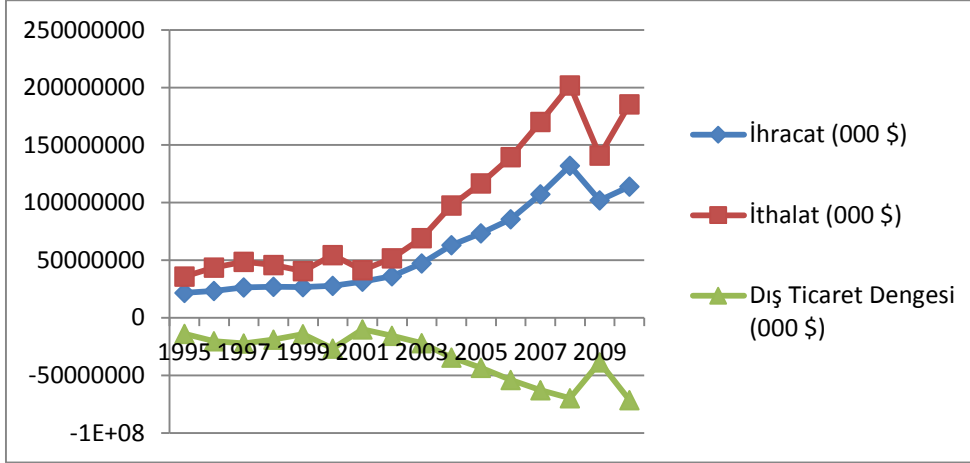


Şekil 1.3. Dış Ticaret Göstergeleri 1981-1994

Şekil 1.3’te görüldüğü gibi 1988 yılına kadar dış ticaret açığında önemli bir değişiklik meydana gelmemiş olsa da 1988 de ufak bir azalma yaşandı. Ancak 1989 ve 1990 yıllarında dış ticaret açığında büyük oranda bir artma meydana geldi ve 1993 yılında bu rakam 14.083.303 milyar ABD Doları’na ulaştı. 1994 yılında ise tekrar bir azalma yaşandı. 1990’lı yıllarda uygulanan ekonomi politikaları sonucu ihracatta azalış, ithalatta

¹⁰⁷Kıyak, a. g. e. , s.11

artış meydana geldi. Ancak 1994 yılına gelindiğinde yapılan devalüasyonun yüksek oranlı olması nedeniyle ithalatta daralma yaşanırken, ihracat oranları artmaya başladı.

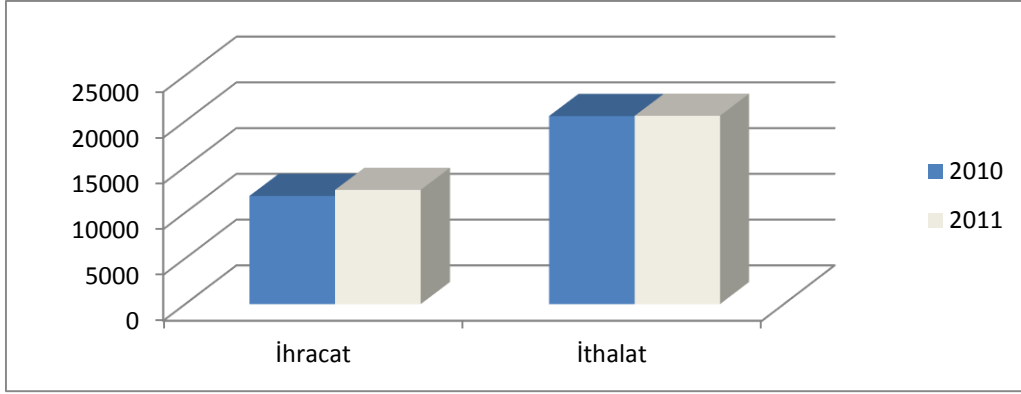


Şekil 1.4. Dış Ticaret Göstergeleri 1995-2010

1995 yılında Türkiye AB ile GB Anlaşmasını imzaladı ve 1996 yılında bu anlaşmanın şartları yürürlüğe girdi. GB Anlaşmasının temelinde malların taraflar arasında serbest dolaşımının yanı sıra üçüncü ülkelere karşı gümrük tarifesi uygulamaları yer almaktaydı. Kasım 2000 ve Şubat 2001 krizleri nedeniyle oluşan devalüasyon sonucu ihracatta artış, ithalatta azalış meydana geldi. Ancak Şekil 1.4.de görüldüğü gibi 2002’de ithalat artış oranı ihracat artış oranından daha fazlaydı. Türkiye’nin ihracat artışı 1994-2004 yılları arasında dünya ihracat artışının üzerinde bir yıllık ortalama sergileyerek %12,5’lik orana ulaştı. Bununla birlikte 1994 yılında dünya ihracatında %0,42 olan payımız 2004 yılında %0,70’e çıktı. Aynı zamanda bu dönemde dünya ithalat artış oranı %7,6 iken bu oran Türkiye’de %14,3 olarak görüldü.¹⁰⁸

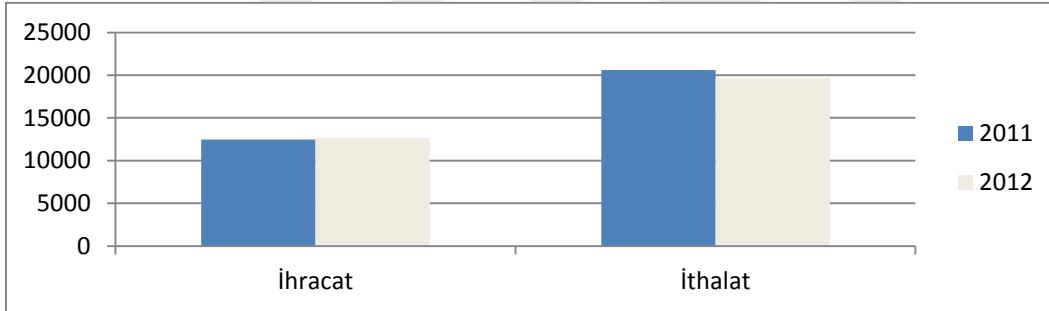
Türkiye İstatistik Kurumu(TÜİK) ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan geçici dış ticaret verilerine bakıldığında, 2011 Aralık ayında 2010 Aralık ayına göre ihracat %5,6 artarak 12 484 milyon dolara, ihtalat %0,2 artarak 20 590 milyon dolara çıktı ve dış ticaret açığı 8 736 milyondan 8 107 milyona düştü. 2010 yılında ihracatın ithalatı karşılama oranı ise %57,5 iken, 2011 yılında bu oran %60,6’ya çıktı.

¹⁰⁸ Özel, a. g. m. , s.80-85



Şekil 1.5. 2010-2011 Aralık Ayı Dış Ticaret Verileri¹⁰⁹

TÜİK tarafından hazırlanan 2012 yılı raporuna göre, 2011 yılına oranla ihracat %1,4 artarak 12 646 milyon dolara çıkarken, ithalat %3,7 azalarak 19 825 milyon dolara düştü. İhracatın ithalatı karşılama oranı ise %63,8'e yükseldi. 2012 Aralık ayı sonu itibariyle dış ticaret açığı %11,6 azalarak 8 116 milyondan 7 178 milyon dolara düştü.

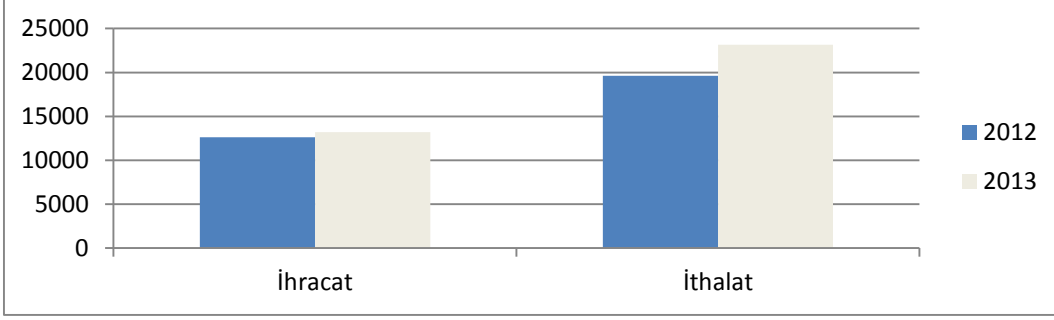


Şekil 1.6. 2011-2012 Aralık Ayı Dış Ticaret Verileri¹¹⁰

2013 yılı TÜİK geçici dış ticaret verilerine göre, 2012 yılına oranla ihracat %4,6 oranında artarak 13 220 milyon dolara, ithalat %16,7 oranında artarak 23 137 milyon dolara çıktı. Bununla birlikte dış ticaret açığı %37,3 oranında artarak 7 222 milyondan 9 917 milyon dolara yükseldi ve ihracatın ithalatı karşılama oranı %57,1'e düştü.

¹⁰⁹ Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), Dış Ticaret İstatistikleri Aralık 2011, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=10739> (28.12.2014)

¹¹⁰ TÜİK, Dış Ticaret İstatistikleri Aralık 2012, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=13428> (29.12.2014)



Şekil 1.7 2012-2013 Aralık Ayı Dış Ticaret Verileri¹¹¹

31 Aralık 2014’de TÜİK ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın işbirliğiyle hazırlanıp yayınlanan verilere göre, Kasım 2014 itibariyle ihracat %7,5 azaltma gösterirken ithalat %0,2 arttı. Kasım ayında dış ticaret açığı %15,3 artarak 7 milyar 213 milyon dolardan 8 milyar 316 milyon dolara yükseldi. İhracatın ithalatı karşılama oranı ise 2013 yılına göre azalma göstererek %61,2’ye düştü.¹¹² Aralık 2014’de dış ticaret açığı %14,6 azalarak 8 506 milyon dolara düştü. 2015 yılı Şubat ayında 2014 yılına oranla ihracat %6 azalarak 12 272 milyon dolar, ithalat %7,2 azalarak 16 927 milyon dolar olarak gerçekleşti. Dış ticaret açığı ise, %10,2 oranında azalarak 5 186 milyondan 4 656 milyon dolara düştü.¹¹³

¹¹¹ TÜİK, Dış Ticaret İstatistikleri Aralık 2013, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=16070> (29.12.2014)

¹¹² TÜİK, Dış Ticaret İstatistikleri Kasım 2014, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=16081> (29.12.2014)

¹¹³ TÜİK, Dış Ticaret İstatistikleri Kasım 2014, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=16081> (19.03.2014)

2.BÖLÜM

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE TESLİM ŞEKİLLERİ, KULLANILAN BELGELER VE ÖDEME ŞEKİLLERİ

2.1.DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE KULLANILAN TESLİM ŞEKİLLERİ

Dünya üzerinde yapılan tüm ticari işlemlerde olduğu gibi dış ticarete de tarafların kendilerini güvende hissetmeleri oldukça önemlidir. Çoğunlukla tarafların birbirlerini tanımamaları, ülkeler arasındaki uzaklıklar ve ülkelerde yürürlükte olan mevzuat farklılıklarından dolayı güvensizlik yaşanır. Bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması için herkesin aynı şekilde anlayabileceği formlara ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla merkezi Paris'te bulunan Milletlerarası Ticaret Odası (MTO) bir takım düzenlemeler ortaya çıkarmış ve bunları ilk defa 1936'da INCOTERMS adı altında yürürlüğe koymuştur.¹¹⁴ Incoterms, İngilizce "International Commercial Terms" kelimelerinde yer alan bazı hecelerin bir araya getirilmesi ile oluşturulmuştur.¹¹⁵

MTO tarafından Incoterms'de açıklanan bir takım sorumluluklar vardır. Bunlar; malların taşınması esnasında hangi tarafın ne derecede sorumlu olacağı, sorumluluklar yerine getirilmezse risklerin nasıl paylaşılacağı, taşıma sırasında oluşabilecek kayıp ve zarara karşı hangi tarafın risk altında olacağı, hukuki açıdan ihracatçı tarafından ithalatçıya teslim olayının nasıl gerçekleştirileceği ve hangi durumlarda ihracatçının sorumluluklarını yerine getirmiş sayılacağı şeklindedir.¹¹⁶ Incoterms kronolojik sıralama ile 1953, 1967, 1976, 1980, 1990 ve son olarak 2000 ve 2010 yıllarında revize edilmiştir. Teslim şartlarının son olarak üzerinde durulduğu 2010 versiyonu, 1 Ocak 2011 tarihi itibarıyla uygulamaya geçmiştir. Incoterms 2000'de 13 adet olan teslim şekli Incoterms 2010 ile 11'e düşürülmüştür. 2000 versiyonundaki 4 teslim şekli yürürlükten kaldırılmış, bunların yerine 2 yeni teslim şekli getirilmiştir. Bunlar DAT (terminalde teslim) ve DAP (yerinde

¹¹⁴ Ferhat Sayım-Halil İbrahim Zengin, "Dış Ticarete Kullanılan Finansman ve Teslim Şekillerinin Türkiye'nin Sınır Ticareti Uygulamalarında Kullanılabilirliği", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt 8, Sayı 17, Yalova, 2012, s.216

¹¹⁵ Abdurrahman Özalp, **Dış Ticarete Yeni Kurallar UCP 600'ın Kullanılması ve Akreditif**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s.5

¹¹⁶ Yaser Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s.57

teslim) şeklindedir.¹¹⁷ Incoterms 2010 versiyonunda yer alan 11 adet teslim şekli Tablo 2.1’de açıklanmaktadır.

Tablo 2.1.Teslim Şekilleri Incoterms 2010¹¹⁸

Klozlar	İngilizce	Türkçe	Taşıma Şekilleri
CFR	Cost and Freight	Ürün Bedeli ve Taşıma	Denizyolu
CIF	Cost, Insurence and Freight	Ürün Bedeli, Sigorta ve Taşıma	Denizyolu
CPT	Carriage Paid To	Taşımanın sözleşmede belirlenen yere kadar yapılması	Karayolu,Havayolu,Demiryolu, Denizyolu veya Çok vasıtalı taşıma
CIP	Carriage and Insurence Paid To	Sigorta dahil taşımanın sözleşmede belirlenen yere kadar yapılması	Denizyolu,Karayolu,Havayolu,Demiryolu veya Çok vasıtalı taşıma
DAP	Delivered At Place	Belirtilen Noktada Teslim	Denizyolu,Karayolu,Havayolu,Demiryolu veya Çok vasıtalı taşıma
DDP	Delivered Duty Paid	Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim	Denizyolu,Karayolu,Havayolu,Demiryolu veya Çok vasıtalı taşıma
DAT	Delivered At Terminal	Terminalde Teslim	Denizyolu,Karayolu,Havayolu,Demiryolu veya Çok vasıtalı taşıma
EXW	Ex Works	Ticari İşletmede Teslim	Denizyolu,Karayolu,Havayolu,Demiryolu veya Çok vasıtalı taşıma
FAS	Free Alongside Ship	Geminin Yanına Teslim	Denizyolu
FCA	Free Carrier	Taşıyıcıya Teslim	Denizyolu,Karayolu,Havayolu,Demiryolu veya Çok vasıtalı taşıma
FOB	Free on Board	Gemiye Yüklenecek Teslim	Denizyolu

¹¹⁷ Roberto Bergami, **Incoterms 2010: The Newets Revision of Delivery Terms**, Acta Univ. Bohem. Merid. 2012, 15(2), 33-40, ISSN 1212-3285, p.34

¹¹⁸ Ferudun Kaya , **Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, a. g. e. , s.70**

2.1.1. Ticari İşletmede Teslim (Ex Works / EXW)

Fabrikada teslim olarak da adlandırılır. Bu teslim şekli satıcının, malları kendi kuruluşunda (depo, fabrika vb.) alıcı için hazır hale getirdikten sonra, herhangi bir yükümlülüğünün kalmadığını ifade eder. Malları ilgili araca yüklemek veya gümrük çıkış işlemlerini yapmak gibi sorumlulukları yoktur.¹¹⁹ İhracatçı yani satıcı, malları belirtilen yer, zaman ve öngörülen süre içinde alıcının tasarrufuna bırakmak zorundadır. Eğer böyle bir zaman belirlenmemişse, bu tür malların genellikle bırakıldıkları yerde ve zamanda teslim etmesi gerekir. Bunlar dışında satıcıya, alıcıya gerekli izin ve yetkileri alma konusunda yardımcı olmak, malların temininden sonra haber vermek ve talep edilirse sigorta işlemleri konusunda gerekli bilgiyi sağlamak gibi asgari düzeyde sorumluluklar yükler. Ancak alıcıya, sözleşmede belirtilen tutarı ödemek dışında, malı teslim aldığı anda satıcıya gerekli belgeleri sunmak ve malı teslim aldığı andan itibaren oluşabilecek tüm risk ve masraf sorumluluğunu yükler.¹²⁰

Türkiye’de EXW teslim şeklinin mevzuatlar açısından uygun olmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Incoterms 2000 kuralları arasında “*Satıcı, alıcının talebi üzerine, hasarı ve masrafları alıcıya ait olmak koşuluyla, malların ithal veya ihraç işlemleri ve gerektiğinde diğer bir ülkeden transit geçişleri için alıcı tarafından istenebilecek teslim ve menşe ülkesinde verilen her türlü belgenin veya eşdeğer elektronik mesajın edinilmesinde alıcıya her türlü yardımda bulunmalıdır.*” maddesi yer almaktadır. Bu madde ile yapılacak dış ticaret işlemi kolaylaştırılmak istenmektedir. Ancak Türkiye’de ihracatçının bu tavsiyeye uyması durumunda Gümrük Beyannamesi ve ihracat gümrükleme işlemlerinde masraflar alıcıya ait olsa bile, bu işlemleri kendisi yaptığı takdirde gümrükleme işlemlerinden doğacak her türlü hatanın sorumlusu olacaktır. Aynı şekilde bu teslim şeklinde, ihracatçının teslim yükümlülüğünün kendi iş yerinde bitmesi nedeniyle, Türkiye’den yapılacak bir ihracat işlemi ithalatçı firmanın yapması gerekir. Ancak daha önce de bahsedildiği üzere ülkemizin ihracat yönetmeliğinin 4.Maddesinin e fıkrasında ihracatçı olabilme koşulları, İhracatçı Genel Sekreterliklerine üye olan vergi numarasına sahip gerçek ve tüzel kişiler veya tüzel kişiliğe sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuata istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisine sahip olan ortaklar, şeklinde idi. Yani Türkiye’de vergi numarasına sahip olmak için yerleşik bir firmaya ihtiyaç vardır. Aynı

¹¹⁹ Sayım-Zengin, a. g. m. , s.218

¹²⁰ Ferudun Kaya, *Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, a. g. e. , s. 73

zamanda İhracatçı Birliklerine üye olmak için vergi mükellefiyet yazısı, imza sirküleri, şirket sözleşmeleri, tüzel firmalar için Ticaret Sicil Gazetesi ve gümrükleme işlemleri için Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri sistemine kayıtlı olunması gerekir. Yani diyebiliriz ki, Türkiye’de şubesi veya bir ortaklığı olmayan hiçbir ithalatçı firma EXW teslim şeklini gerçekleştiremez ve gümrükleme işlemlerini kendisinin yapması mümkün değildir.

Teslim kurallarındaki diğer bir husus da, ithalatçının gümrükleme işlemlerini yerine getirebilecek durumda olmaması halinde ihracatçı firmanın ithalatçı firmaya yardım etmesi, şeklinde geçen tavsiyeyle ilgilidir. Bu kural her ne kadar bir tavsiye niteliği taşısa da, ülkemizdeki mevzuat çerçevesinde yurt dışındaki ithalatçı, ihracatçı olmadığı için mecburen bu tavsiyeye uymak zorundadır. Kısaca masraf ve riskler ithalatçıya ait olmakla birlikte ihracat gümrükleme işlemleri ihracatçı tarafından gerçekleştirilmektedir ve Türkiye’de EXW teslim şekliyle yapılan işlemlerin hepsi bu şekilde yapılmaktadır. Bu durumda GB’de ihracatçı firma olarak Türkiye’deki ihracatçı görülmekte olduğundan, hatalı yapılan her işlemde dolayı 4458 sayılı Gümrük Kanununun ve 5607 sayılı Kaçakçılık Mevzuatının yükümlülüklerinden sorumlu olacaktır. Bu durumda da EXW teslim şeklinin ithalatçıya daha fazla sorumluluk yükleyip, ihracatçının sorumluluklarını asgaride tutma esasını uygulanmamaktadır.¹²¹

2.1.2. Taşıyıcıya Teslim (Free Carrier / FCA)

FCA teslim şeklinde satıcı, malları ihraç gümrüğünden geçirip alıcı tarafından belirlenen yerde, zamanda ve yine alıcı tarafından belirlenen taşıyıcıya teslim eder. Bu teslimattan sonra satıcının yükümlülüğü son bulur. Ancak satıcı, anlaşmada belirlenen şartlara uygun malı hazırlamak, gümrük ödemelerini yapıp belirlenen yere getirmek dışında, teslim anına kadar oluşabilecek tüm masraf ve riskleri de üstlenir. Alıcı ise malın bedelini öder, gümrük masrafları ile navlun ücretini karşılar. Aynı zamanda teslimat gerçekleşikten sonraki tüm risk ve masraflar da alıcıya aittir.¹²² Alıcı tarafından teslimat için bir konum belirlenmemişse, satıcı daha önce sınırları belirlenmiş bir alan içerisinde teslimin yapılması konusunda yer belirleyebilir. Eğer taşıyıcı ile sözleşme yapılması

¹²¹ Mutlu Yılmaz- Ahmet Özken- Necmettin Şahin, “Incoterms 2000 ve 2010’un Mukayeseli Analizi ve Türkiye Uygulamalarındaki Eksiklikler”, **Journal Of Yasar University** 2011 23(6) 3814-3825, s.3822-3823 http://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2012/09/6_mutlu.pdf (10.01.2015)

¹²² Davut Aydın –Adnan Sevim, **a. g. e.** , s.20

esnasında satıcının yardımı gerekiyor ise, risk ve masraflar alıcıya ait olmak üzere, satıcı kendisi harekete geçebilir.¹²³ Ayrıca alıcı, kendisi bizzat taşıyıcı olmayan ama taşıma hizmetlerini sağlayan birine talimatta bulunmuş ise, mallar bu kişinin eline geçtiği anda satıcının sorumluluğu bitmiş sayılır.

Günümüzde taşıma teknolojisinin giderek hızlanması ile kombine ve multi model taşıma sistemlerinin yaygınlaşması sonucu, FCA teslim şeklinin kullanımı artarak devam etmektedir. Burada çok vasıtalı olanlar dahil bir çok taşıma aracı kullanılabilir. Mallar demiryolu, karayolu, denizyolu, havayolu, nehir yolu ya da bunlardan bazılarının bir arada kullanılması ile taşınabilir. FCA’da sıklıkla kullanılan “taşıma terminali”, bir demiryolu, yük istasyonu, konteynır terminali ya da parkı veya çok amaçlı bir yük terminali olabilir.¹²⁴

2.1.3. Gemi Doğrultusunda Teslim (Free Alongside Ship / FAS)

Yalnızca deniz ve nehir taşımacılığında kullanılan FAS, malların gemi bordasına satıcı tarafından getirildiği teslim türüdür.¹²⁵ Belirlenen yükleme limanında malların gemi doğrultusunda rıhtıma veya mavnaya getirilmesi ile satıcının sorumluluğu sona erer. Böylece satıcı mallarla birlikte, teslimden sonra gerçekleşebilecek tüm risk ve masrafları da alıcıya transfer etmiş olur.¹²⁶ Malın yüklenmesi, boşaltılması, nakliye ve sigorta masrafları alıcıya aittir. Malın bedeli ve malın rıhtıma kadar getirilmesi için yapılan nakliye ücreti sözleşmede belirlenen satış bedeline dahildir.¹²⁷

Burada alıcı malın ihracı için, gerekli izinleri alıp gümrük işlemlerini gerçekleştirmek zorunda olduğu için, malı alacağı ülkede bu işlemleri doğrudan veya aracı kullanarak yaptırabilecek bir güce sahip değilse bu teslim şeklini seçmemelidir veya risk ve masraflar kendisine ait olmak üzere satıcının bu işlemleri gerçekleştirmesi için talepte

¹²³ Lucia PALIU-POPA, “Development of the International Trade in Terms of Incoterms 2010 Rules”, **Annals of “Dunarea de Jos” University of Galati Fascicle I. Economics and Applied Informatics**, Years XVIII – no1/2012 ISSN 1584-0409, p.102 <http://www.ann.ugal.ro/eco/Doc2012.1/LuciaPaliuPopa.pdf> (10.01.2015)

¹²⁴ Asım Çalış, İhracatta Teslim Şekilleri & Nakliyat, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (İGEME), 2005, s.6 file:///C:/Users/%C4%B0rem/Downloads/459_dosya_1332495612.pdf (10.01.2015)

¹²⁵ Jan Ramberg, **Incoterms 2010**, Penn State International Law Review, 2011, p.417 https://pennstatelaw.psu.edu/file/IACCL/15th_Biennial_Meeting.pdf (11.01.2015)

¹²⁶ Palu – Popa, **a. g. m.**, s.102

¹²⁷ Musa Demir, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004, s.112

bulunmalıdır.¹²⁸ Aynı zamanda tarafların bu terimi yükleme yapılacak limanın adıyla kullanmaları durumunda teslim yeri de belirtilmiş olur. Örneğin FAS İskenderun olarak gerçekleştirilen bir satışta, satıcı taraf malları İskenderun Limanında teslim etmek zorunda olacaktır.¹²⁹

2.1.4. Gemiye Yüklenecek Teslim (Free On Board / FOB)

Gemiye yüklenecek teslim şekline “gemide masrafsız” teslim şekli de denilmektedir. Bu teslim şeklinde, belirlenen limanda malların güverteyi aşmasıyla birlikte satıcının sorumluluğu sona erer.¹³⁰ Satıcının malları gemiye yüklenmeden önce terminalde herhangi bir taşıyıcıya teslim edeceği durumlarda FOB uygulanmamalıdır. Örneğin mallar bir konteynerde ise taşıyıcıya teslimi uygundur. Bu gibi durumlarda FCA teslim şekli kullanılmalıdır.

Satıcı sözleşmede belirlenen tüm koşullara uygun olarak malı hazırlayıp, belirlenen tarihte alıcı tarafından seçilmiş olan gemiye yükleme yapar. Alıcının ülkesinde kullanılacak gerekli belgeleri hazırlar ve gümrük işlemlerini gerçekleştirerek alıcıya bildirir. Mallar geminin güvertesinden geçene kadar oluşabilecek tüm risk ve masraflar satıcıya aittir. Alıcı ise sözleşmede belirlenen koşullara bağlı kalarak mal bedelini öder. İthalat için gümrük belgelerini hazırlayıp gümrük işlemlerini tamamlayarak, taşıma acentesi ile yaptığı anlaşma doğrultusunda navlun bedelini öder. Mallar geminin güvertesinden geçtiği andan itibaren oluşabilecek tüm risk ve masrafları üstlenir.¹³¹ Ancak burada karşılaşılabilecek sorunlardan biri malın gemiye yüklenmesi esnasında yaşanan hasarın kime ait olacağı ile ilgidir. Örneğin gemiye yüklenme sırasında halatların kopmasıyla oluşan masrafın kime ait olacağı kurullarla belirlenmiştir. Burada gemiye yüklenme gerçekleşmeden oluşan kazalar için satıcı yükümlü iken, mallar güvertede iken yaşanan kazalardan alıcı yükümlüdür.¹³² Bunlar dışında alıcı ithalat için gerekli olan tüm resimleri, vergileri, gümrük işlemlerine ait masrafları ve malların herhangi bir ülkeden

¹²⁸ MEGEP (Milli Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Dış Ticarete Teslim Şekilleri, Ankara, 2007, s. 10 http://hbogm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/muhasebe/moduller/dis_ticarete_teslim_sekilleri.pdf (11.01.2015)

¹²⁹ Özkan, a. g. m. ,s. 11

¹³⁰ Kaya, Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, a. g. e. , s. 76

¹³¹ Kaya - Turguttopbaş, a. g. e. , s. 58

¹³² **Incoterms Variants: Greater Precision or More Uncertainty?** , s. 584 <http://www.scielo.org.za/pdf/dejure/v46n2/12.pdf> (15.01.2015)

transit geçişi durumunda oluşacak masrafları da üstlenir. Ayrıca ihrac ülkesinin yetkilileri tarafından belirlenen yükleme öncesi muayene masrafları hariç, diğer zorunlu tutulan yükleme öncesi yapılması gereken muayene masraflarını öder.¹³³

FOB ile FCA teslim şekilleri birbirlerine benzer görünseler de, FOB'da teslim noktası yalnızca gemi iken, FCA'da teslim yeri herhangi bir taşıma aracı olarak belirlenebilir. Örneğin FCA sözleşmesinde "FCA, Türk Hava Yolları, Sabiha Gökçen Havalimanı" yazısı ile, satıcının malları Sabiha Gökçen Havalimanında, Türk Hava Yolları uçağına gümrük için vergileri ödenmiş olarak teslim etmesi gerektiği ifade edilir.¹³⁴

2.1.5. Mal Bedeli veya Navlun Ödenmiş Olarak Teslim (Cost And Freight / CFR)

Yalnızca deniz ve iç su taşımacılığında kullanılan bir teslim şeklidir. Satıcının malları ihrac için gümrüklemiş olarak gemide teslimini ifade eder.¹³⁵ Ticarete konu olan malların taraflar arasında belirlenen teslim yerine kadar taşınması için gerekli masraflar ve navlun bedelini yani taşıma bedelini satıcı öder ve malların varış limanına kadar taşınması için gerekli olan taşıma sözleşmesini yapar.¹³⁶

Satıcının görevlerini, malları sözleşme koşullarına bağlı kalarak istenilen zamanda hazırlayıp gemiye yüklemek, teslim gerçekleşinceye kadar tüm masrafları üstlenmek, ihracat ve transit geçiş için gerekli tüm izinleri alıp gümrük işlemlerini tamamlamak, gemiye yüklemenin tamamlandığını ve ne zaman varış limanına ulaşacağını alıcıya bildirmek ve yükleme gerçekleşikten sonra mallarda oluşabilecek hasara karşı sigorta yaptırmak isterse buna ilişkin bilgileri alıcıya vermek şeklinde sıralanabilir. Alıcının görevleri ise, mallar varış limanına ulaştığında onları teslim almak, gemiye yüklendiği andan itibaren maddi tüm masrafları yüklenmek, sözleşmede aksi belirtilmediği sürece varış limanındaki boşaltma masrafları ile liman ücretini karşılamak, ithalat için tüm izin belgelerini temin ederek vergileri ödeyip gümrük işlemlerini tamamlamaktır.¹³⁷

¹³³ Kaya - Turguttopbaş, a. g. e. , s. 58

¹³⁴ MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Dış Ticarete Teslim Şekilleri, Ankara, 2007, s. 7 http://hbogm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/muhasebe/moduller/dis_ticarete_teslim_sekilleri.pdf (12.01.2015)

¹³⁵ Nihat Turhan, **Dış Ticaret ve Akreditifli İşlemlerin Uluslararası Uygulamaları Kılavuzu**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2013, s. 59

¹³⁶ Ferudun Kaya, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları**, Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2010, s. 116

¹³⁷ Turhan, a. g. e. , s.59

2.1.6. Masraflar, Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim (Cost, Insurance and Freight / CIF)

“Masraflar, Sigorta ve Navlun” teslim şekli, malların yükleme limanında geminin küpeştesini geçmesi ile satıcının teslimi gerçekleştirdiği anlamına gelir. CFR teslim şeklinde geçerli olan satıcı yükümlülükleri aynen burada da geçerlidir. CFR teslim şekline ek olarak, taşıma sırasında oluşabilecek hasar ve kayıp riskine karşı satıcı, deniz sigortası temin etmek durumundadır.¹³⁸ Sigorta primini ödemek kaydıyla malın cinsine en uygun olan en dar kapsamlı deniz nakliyat sigortasını yaptırır. Mallar bu şekilde gemiye yüklendikten sonra navlun ve sigorta primi dışında kalan tüm masraflar alıcıya transfer olur.¹³⁹

Satıcı sözleşme kurallarına uygun olarak malı hazırlayıp alıcının ülkesinde gerekli olan tüm belgeleri hazırlar ve gümrük işlemlerini tamamlar. Taşıma acentesi ile ilgili sözleşmeleri tamamlayıp varılacak limana kadar olan navlun bedelini öder. Tahmini olarak malların hangi tarihte varış limanında olacağını alıcıya bildirir. Alıcı ise sözleşme kurallarına uygun olarak belirlenmiş olan malın bedelini öder. İthalat için gümrük belgelerini düzenleyip, gümrük işlemlerini tamamlar. Gümrük vergilerini, varış limanındaki boşaltma masraflarını ve liman ücretini öder. Navlun ve sigorta primi dışında oluşabilecek tüm masrafları da üstlenir.¹⁴⁰

2.1.7. Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim (Carriage Paid To / CPT)

Özellikle malların belirlenen varış noktasına ulaşması için birden fazla taşıyıcıya gereksinim duyulan işlemlerde kullanılan teslim şeklidir. CIP, CFR ve CIF teslim şekillerinde olduğu gibi burada da, satıcı malları taşıyıcıya teslim ettikten sonra malların kaybolması veya hasara uğramasına ilişkin risk ile başka masraflar alıcıya devredilmiş olur.¹⁴¹ Diğer teslim şekillerinden farklı olarak satıcı varış noktasına kadar olan navlun bedelini ödemekle yükümlüdür. Birden fazla taşıyıcının var olması genel kuralı

¹³⁸ International Chamber of Commerce (ICC), **Incoterms 2010**, <http://www.searates.com/reference/incoterms/cif/> (12.01.2015)

¹³⁹ Kaya – Turguttopbaş, **a. g. e.** , s. 59

¹⁴⁰ Kaya, **Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, a. g. e.** , s.78

¹⁴¹ Palu – Popa, **a. g. m.** , s.102

değiştirmez ve ilk taşıyıcıya teslim gerçekleştikten sonra satıcının sorumluluğu bitmiş olur.¹⁴² Ancak tarafların, hasarın alıcıya geçeceği varış noktasını iyi belirlemesi gerekir. Çünkü malın ilk alıcıya teslimi ile sorumluluğun alıcıya geçeceği nokta tamamen satıcının takdirindedir. Alıcının bu hususta herhangi bir kontrolü yoktur. Eğer taraflar hasarın daha ileriki bir noktada alıcıya geçişini düzenlemek istiyorlarsa (örneğin okyanustaki bir limanda), bunu sözleşmede açıkça belirtmeleri gerekir.¹⁴³

Diğer teslim şekillerinden başka bir farkı da transit taşıma nedeniyle oluşabilecek gümrük masraflarının alıcıya ait olmasıdır. Sözleşmede navlun bedeline dahil edildiğine dair bir bilgi yok ise boşaltma masraflarını da alıcı karşılar ve cirolu konşimentoyu alıcıdan teslim alır.¹⁴⁴

2.1.8. Taşıma Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim (Carriage And Insurance Paid To / CIP)

Bu teslim şekli CPT teslim şekline oldukça yakındır. Çok vasıtalı olanlar dahil tüm taşıma şekillerinde kullanılabilir. Satıcının, malları ihracat gümrüklenmesi yapılmış olarak kendisi tarafından seçilen bir taşıyıcıya veya taşıyıcı belirlenmemiş ise başka bir taşıyıcıya teslim edeceğini ve taşıyıcı ile taşıma sözleşmesi yaparak taşıma masraflarını ödeyeceğini ifade eder. Aynı zamanda malların taşınması esnasında oluşabilecek hasar riskine karşı minimum teminat oranında alıcıya sigorta sözleşmesi yapar. Genellikle masraflarını asgari düzeyde tutmak için ilgili sigortayı kendi ülkesinde yapmak ister. Bu durum dökme mallar için uygun olsa da, çok taşıyıcının sorumluluğu ile teslim edilebilecek mallar için yetersiz olabilmektedir. Eğer alıcı daha geniş bir teminat talep ederse, bu durumu satıcı ile açıkça konuşmalı veya kendisine ek teminat yaptırmalıdır.¹⁴⁵

2.1.9. Terminalde Teslim (Delivered At Terminal / DAT)

¹⁴²Asım Çalış, **İhracatta Teslim Şekilleri & Nakliyat**, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (İGEME), 2005, s.8
file:///C:/Users/%C4%B0rem/Downloads/459_dosya_1332495612.pdf (10.01.2015)

¹⁴³ Turhan, **a. g. e.** , s. 63

¹⁴⁴ Kaya – Turguttopbaş , **a. g. e.** , s. 61

¹⁴⁵ Jonas Malfliet, **Incoterms 2010 and The Mode Of Transport: How To Choose The Right Term**, Ghent Univesity, Belgium, s. 164
<https://biblio.ugent.be/input/download?func=downloadFile&recordOId=1212622&fileOId=1212631>
(15.01.2015)

DAT teslim şekli, Incoterms 2000’de yer alan Delivered Ex Quay (DEQ) / Rıhtımda Teslim Şekli’nin yerine getirilmiştir. DEQ kuralına göre satıcı, alıcının ülkesinde demir atmış halde bulunan geminin limanında, daha önceden belirlenen rıhtıma malları boşalttığı anda teslim yükümlülüğünü yerine getirmiş sayılır.¹⁴⁶ DAT teslim şeklinde geçen terminal kavramı ile rıhtım, depo, konteyner sahası, demiryolu veya kargo istasyonu gibi üzeri açık veya kapalı mekanlar kastedilmektedir. Buradaki terminal bir liman içerisinde de olabileceğinden DEQ teslim şekli gereksiz hale gelmiştir.¹⁴⁷ İskele veya rıhtım anlamında kullanılan “quay” teriminin yerine daha geniş kapsamlı olan “terminal” teriminin getirilmesi ile bu teslim şekli taşıma modeline bakılmaksızın birden fazla vasıtanın kullanıldığı taşımalar da dahil olmak üzere tüm işlemlerde kullanılmaktadır.¹⁴⁸

Satıcı sözleşme kurallarına bağlı olarak malı hazırladıktan sonra, hasar ve masraflar kendisine ait olmak üzere ihracat ile ilgili tüm izinleri almak ve başka ülkeye geçiş için gerekli olan gümrük işlemlerini tamamlamakla yükümlüdür. Ancak alıcıya karşı sigorta sözleşmesi yapma zorunluluğu yoktur. Mallar kararlaştırılan tarihte ve varış yerinde veya limanında alıcının tasarrufuna bırakarak teslim edilmelidir. Bu hususta belirli bir terminal kararlaştırılmamış ise satıcı kendi amaçları doğrultusunda en uygun terminali seçebilir. Alıcı ise sözleşmede belirlenen şekilde malların bedelini ödemek, ithalat izinleri ile gümrük işlemlerini tamamlamak ve ihraç ülkesinin sorumluluğunda olan teslim öncesi muayene masrafları hariç olmak üzere diğer zorunlu muayene masraflarını ödemekle yükümlüdür.¹⁴⁹

2.1.10. Belirlenen Yerde Teslim (Delivered At Place / DAP)

Incoterms 2010 ile DAP teslim şekli, Incoterms 2000’de kullanılan Delivered At Frontier (DAF) / Sınırdaki Teslim, Delivered Ex Ship (DES) / Gemide Teslim ve Delivered Duty Unpaid (DDU) / Belirtilen Varış Yerinde Gümrük Vergisi Ödenmeden Teslim şekillerinin yerine getirilmiştir.¹⁵⁰ DAF, satıcının yükümlülüğünün sınırda belirlenen bir

¹⁴⁶ Yılmaz – Özken – Şahin, **a. g. m.**, s.3819

¹⁴⁷ Oğuz Caner, “Incoterms 2010 (ICC Rules For The Use Of Domestic And International Trade Terms)”, **İstanbul Ticaret Dergisi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:11 Sayı:22, İstanbul, 2012, s.244

¹⁴⁸ Nesrin Akın Sunay, ““Incoterms 2010” Kuralları Hakkında Genel Bilgi ve Bu Kurallar Kapsamında “DAT ve DAP” Ticari Terimleri”, **Hukuk- Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 127, Eylül 2012, <http://www.e-akademi.org/icerik.asp?kategori=Makale&kid=1&git=4> (19.01.2015)

¹⁴⁹ Kaya – Turguttopbaş, **a. g. e.**, s. 61

¹⁵⁰ Malfliet, **a. g. m.**, s. 167

noktada son bulunduğu teslim şekli idi ve demiryolu ile karayolu ağırlıklı olmak üzere her türlü taşımacılık için kullanılabilmekte idi. DES, deniz ve nehir taşımacılığında kullanılmakla birlikte, satıcının malları gümrük işlemleri yapılmadan geminin küpeştesinde alıcıya teslim etmesini ifade etmekte idi.¹⁵¹ DDU ise, ihracatçının malları hazırlayıp gümrük işlemlerini tamamlamadan ve taşıma aracından boşaltmadan alıcıya teslim etmesi ve alıcının ithalat için gerekli düzenlemeleri yapıp ödemeyi gerçekleştirmesini ifade edilmekte idi.¹⁵² DAP teslim şekli ise taşıma türü ayırt etmez ve birden fazla araca ihtiyaç duyulan işlemlerde de kullanılabilir. Bu nedenle DAF, DES ve DDU kuralları gereksiz hale gelmiştir. Bu kuralın ortaya çıkarılmasındaki diğer bir amaç da FOB teslim şeklinin deniz taşımacılığı dışında kullanılmasının karmaşaya sebep olabilmesi ve spesifik bir teslim yerinin olmayışıdır.¹⁵³

Satıcı sözleşmede kararlaştırılan süre içinde malları hazırlayıp, taşıma şirketi ile sözleşmeyi yaparak varış noktasında malları taşıma aracından boşaltmadan alıcıya teslim etmiş olur. Satıcı hedef noktasına teslim edene kadar mal kaybı ve hasar riskini taşır.¹⁵⁴

2.1.11. Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim (Delivered Duty Paid / DDP)

DDP kuralı çok vasıtalı olanlar dahil tüm taşıma şekillerinde kullanılmaktadır. Satıcı ihracat işlemleri ve ilgili izinler dışında ithalat için gerekli gümrükleme işlemlerini (ithalat lisansı ve vergileri dahil) tamamlayıp ulaşım aracından malları boşaltmadan alıcıya teslim eder.¹⁵⁵ Gümrük resmi dahil olmak üzere vergiler ve tüm ödemelerle birlikte risk ve masraf satıcıya aittir. Gümrük resmi terimi ile, gümrük işlemlerini gerçekleştirme sorumluluğu, rizikosu ve tüm bunlarla ilgili yapılacak ödemeler, gümrük resimleri ve vergileri ile diğer harçlar kastedilmektedir.¹⁵⁶ Yani satıcının en fazla sorumluluğu yüklendiği teslim şeklidir.¹⁵⁷ Alıcı ise sözleşmede belirtilen mal bedelini ödemek dışında,

¹⁵¹ Aydın - Sevim, **a. g. e.**, s. 23

¹⁵² Gabriel Moens – Peter Gillies, **International Trade and Business: Law, Policy and Ethics**, Cavendish Publishing, Great Britain, 1998, s. 150

¹⁵³ Caner, **a. g. m.**, s. 245

¹⁵⁴ Turhan, **a. g. e.**, s. 69

¹⁵⁵ Thomas A. Cook – Rennie Alston – Kelly Raia, **Mastering Import Export Management**, Amacom Publisher, Second Edition, United States Of America, 2012, s. 508

¹⁵⁶ Abdurrahman Özalp, **Uluslararası Yeni Kurallar Işığında Dış Ticaret'te Teslim ve Ödeme Şekilleri Genel ve Bankalar Uygulaması**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 17

¹⁵⁷ Matthias Herdegen, **Principles of International Economic Law**, Oxford University Press, United Kingdom, 2013, s. 301

satıcının yükümlülüğünde bulunmayan yükleme öncesi muayene masraflarını öder. Malın teslim yerindeki boşaltımını gerçekleştirir ve eğer sözleşmede malların boşaltımı ve alıcı tarafın istediği yere kadar teslimi için ödenecek olan nakliye bedeli satıcıya ait olacak şekilde kararlaştırılmamışsa, malın tesliminden sonraki nakliye bedeli de alıcıya aittir.¹⁵⁸

2.2.DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE KULLANILAN BELGELER

Uluslararası ticarete konu olan mal ve hizmetlerin alım ve satım süreçlerinde kullanılan belgeler dış ticaret işlemlerinin vazgeçilmez parçalarıdır. Uluslararası alanda alıcı ve satıcı arasında imzalanan sözleşmeye bağlı kalınarak, borç ve alacak konusunda güvenliği sağlamaları ve bu hususta delil teşkil etmeleri açısından büyük öneme sahiptirler. Alıcı ve satıcı tarafların dışında bankalar da bizzat mal ve hizmetin kendisinden değil, hukuki anlamda düzenlenen belgelerden sorumludurlar.¹⁵⁹ Bunlar dışında ithalat ve ihracat işlemlerinin, gümrük giriş ve çıkışlarının başlatılması ve sonuçlandırılmasında kullanılırlar. Hangi belgelerin kullanılacağı yapılan sözleşmeye, ödeme ve teslim şekillerine, ülkelerin ithalat ve ihracat rejimlerine göre belirlenir.¹⁶⁰

Dış ticarete kullanılan belgeleri ana hatlarıyla ticari belgeler, resmi belgeler, sevk(taşıma) belgeleri, sigorta belgeleri ve finansman belgeleri olarak beş başlık altında toplayabiliriz.

2.2.1.Ticari Belgeler

Dış ticarete kullanılan ticari belgeler faturalar, çeki listesi (weight list), koli listesi, imalatçı analiz belgesi, kontrol-gözetim belgesi ve gemi ölçü raporu şeklinde ele alınabilir.

2.2.1.1.Faturalar

¹⁵⁸ Kaya, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları**, a. g. e. , s.123

¹⁵⁹ Babayiğit, **a. g. m.**, s.200

¹⁶⁰ Şaban Kayıhan-Mehmet Eski, **Uluslararası Ekonomi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s.232

213 sayılı VUK 229.maddesine göre fatura, satılan mal veya hizmet karşılığında alıcının borçlandığı tutarı göstermek üzere mal veya hizmeti satan tarafından alıcıya verilen ticari vesikadır.¹⁶¹ Faturalar proforma fatura, ticari fatura, navlun faturası, tasdikli fatura ve konsolosluk faturası şeklinde ele alınabilir.

2.2.1.1.1.Proforma fatura

Satıcı ile alıcı arasındaki ilişkinin başlangıcını temsil eden, satıcı tarafından alıcıya satış teklifi şeklinde gönderilen bir ön faturadır. İçerisinde faturanın tarihi, mal veya hizmetin cinsi, satıcının ve alıcının isim/unvan ve adresleri, ödeme şekli, malların menşei, teslim şekli, birim fiyatı, malların ağırlığı/ebatı, sevkiyatın şekli, mallara ilişkin ambalaj özellikleri, navlun ve sigorta birim tutarları ve düzenleyenin imzası bulunur. Koşullar alıcı tarafından kabul edilirse, sipariş için ön anlaşma yapılmış sayılır. Hukuki anlamda mali bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak mutlaka fatura kağıdının üzerine “proforma” teriminin yazılması gerekir.¹⁶²

2.2.1.1.2.Ticari (orijinal) fatura

Proforma faturaya göre, sözleşme veya sipariş baz alınarak satıcı tarafından düzenlenen satış sözleşmesidir.¹⁶³ Gümrük işlemlerinin yapılmasında ve vergilerin hesaplanmasında kullanılan ticari fatura, ithalatçı ülkenin kanunlarına göre düzenlenir. İhracatçı tarafından banka vasıtasıyla ithalatçıya gönderilir.¹⁶⁴ Bu faturada bulunması gereken bilgiler; düzenlendiği dilde fatura başlığı, ihracatçı ve ithalatçının adı/soyadı/unvanı ve adresi, faturanın düzenlenme tarihi ve numarası, malın miktarı/ağırlığı, malın birim ve toptan fiyatı, teslim ve ödeme şekli, nakliye şekli ve malın menşei şeklindedir.¹⁶⁵

2.2.1.1.3.Navlun faturası

¹⁶¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 229.Madde, <http://www.orgtr.org/tr/vergi-usul-kanunu-madde227257> (08.01.2014)

¹⁶² Sanver, **a. g. e.**, s.14

¹⁶³ Davut Aydın-Adnan Sevim, **Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2002, s.38

¹⁶⁴ Sanver, **a. g. e.**, s.14

¹⁶⁵ Cemal Şanlı-Nuray Ekşi, **Uluslararası Ticaret Hukuku**, 1. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.198

Navlun, deniz ve/veya iç su yolu ile yapılan taşımacılığa konu olan malın taşıma ücretini ifade eder. Dış ticaret uygulamalarında kullanılan navlun faturası, uluslararası taşımacılıkta taşıma ücretini ifade eder. Incoterms'de ele alınan CIF ve CFR teslim şekillerinde navlunu ihracatçı öder. Burada konşimentonun altına navlunun kim tarafından ve nerede ödeneceği yazılır. Eğer bu yazı “navlun ödenmiştir” şeklinde ise, bedelin kim tarafından ödeneceği açıkça anlaşılamayacağından, ihracatçı taşıyıcı firmadan navlun faturasını alır. Tıpkı diğer tüm yükleme belgeleri gibi ithalatçıya gönderilir.¹⁶⁶

Navlun faturasında düzenlenmesinde gerekli olan unsurlar; eşyanın taşınmasının taahhüt edilmesi, eşya taşınmasının deniz yolu ile yapılması, taşıma işinin gemi vb. ile yapılması, taşıyan tarafın eşyanın zilyetliğini elde etmiş olması ve taşımanın bir ücret karşılığında yapılması şeklindedir.¹⁶⁷

2.2.1.1.4.Tasdikli fatura

Tasdikli faturanın elde edilişi, ihracatçı firmanın yabancı alıcıya kesmiş olduğu faturanın ithalatçı ülke konsolosluğundan onaylatılması ile gerçekleşir. İhracatçı önce kendi orijinal faturasını düzenler, sonra bağlı olduğu ticaret ve/veya sanayi odasına Menşe Şahadetnamesini onaylatır. Akabinde ithalatçı ülkenin konsolosluğuna orijinal faturası ile Menşe Şahadetnamesini sunar ve faturayı bu konsolosluğa onaylatır. Bu faturanın düzenlenmesindeki ana amaç ticarete konu olan malın ihraç ülkesi kökenli olduğunun belirlenmesidir.¹⁶⁸

2.2.1.2.Çeki Listesi

İhracatçı tarafından ihracat beyannamesinde, gümrük beyannamesinde ve konşimentoda beyan edilen malların net ve brüt ağırlık ve hacimlerine ilişkin bilgileri, hangi taşıtla ne kadar mal taşındığını, paketlerin ayrı ayrı ne kadar ağırlıkta olduğunu gösteren belgedir. Bu belgenin kullanımı taşıma sırasında malların hasar görmesi halinde

¹⁶⁶ Kaya – Turguttopbaş, **a. g. e.**, s. 64

¹⁶⁷ Nil Merve Çelikbaş, “Navlun Sözleşmesi İle Konşimento Arasındaki İlişki”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:1 Yıl:3 Sayı:8, Ankara, 2012, s. 192

¹⁶⁸ Şahin, **İhracat Prosedürlerini Biliyor Musunuz?**, **a. g. e.**, s. 18

önem arz eder. Sigorta şirketi tarafından sigortalı malların ne kadar hasarlı olduğu ve masrafın ne zaman karşılanabileceği çeki listesi baz alınarak belirlenir.¹⁶⁹

2.2.1.3.Koli/Ambalaj Listesi

Koli/ambalaj listesi her bir kolinin içinde ne tür ve ne miktarda mal bulunduğunu gösterir. Koli listesi malın sayımı, teslimi ve koliyi açma konusunda zaman kaybı yaşamadan içindeki malın öğrenilmesine olanak tanır.¹⁷⁰ Gümrük işlemleri sırasında ambalajlar açılmadan her koli içindeki miktar ve ölçüleri görebilme imkânı tanınması sayesinde gümrük idaresine ve taşıyıcı firmaya sayım ve yükleme açısından kolaylık sağlar. Aynı zamanda yabancı alıcılar ihracatçı firma tarafından gönderilen ambalaj listesine göre perakende ve toptan satış yerlerine gönderme konusunda rahatlık yaşarlar. Böylece ambalaj listesi sayesinde alıcının iç dağıtımına yardımcı olunur.¹⁷¹

2.2.1.4.Gözetim Belgesi

Gözetim belgesi, gönderilen malın ithalatçının verdiği siparişe uygun olup olmadığının kontrolü için gözetim şirketi tarafından hazırlanan belgedir.¹⁷² 1/12/2004 tarih ve 25657 sayılı resmi gazetede yayınlanan, 2004/35 numaralı Uluslararası Gözetim Şirketi Statüsüne İlişkin Dış Ticarete Standardizasyon Tebliği'ne göre Uluslararası Gözetim Şirketi, *dış ticarete gözetime konu olan malların kalitesinin, miktarının, döviz kuru ve mali şartlar da dahil olmak üzere fiyatının ve/veya gümrük sınıflandırmasının doğruluğunun saptanması ile ilgili her türlü faaliyette bulunan firma ve kuruluşlara verilen statüdür.*¹⁷³

2.2.1.5.Kontrol Belgeleri

Dış Ticarete Teknik Düzenlemeler ve Standardizasyon Rejimi kararı ve yönetmeliklerince, bu mevzuatla ortaya konmuş olan tarım ürünlerinin ihraç veya ithal

¹⁶⁹ Şahin, **İhracat Prosedürlerini Biliyor Musunuz?** , a. g. e., s. 32

¹⁷⁰ Şanlı - Ekşi, a. g. e. , s. 249

¹⁷¹ Şahin, **İhracat Prosedürlerini Biliyor Musunuz?** , a. g. e., s. 33

¹⁷² Sanver, a. g. e. , s. 22

¹⁷³ Uluslararası Gözetim Şirketi Statüsüne İlişkin Dış Ticarete Standardizasyon Tebliği, 1/12/2004 Tarih ve 25657 Numaralı Resmi Gazete, http://www.verginet.net/UserFiles/File/Gunruk_yonetmeligi/DTS/Tebliğ/2004/2004-35%20DTS_Teb.pdf (23.01.2015)

edilmesinde kullanılan belgelerdir. Bu mallar ithalat veya ihracata konu olduklarında Türk Standartları Enstitüsü (TSE) tarafından belirlenmiş olan standartlara uygunluklarının belgelenmesi gerekmektedir. İlgili işlem Dış Ticaret Müsteşarlığı Standardizasyon Genel Müdürlüğü tarafından yapılmaktadır. Bu belge ihracat işlemleri için Kontrol Belgesi 1, ithalat işlemleri için Kontrol Belgesi 2'dir.¹⁷⁴

2.2.1.6. Analiz Belgesi

Analiz belgeleri, imalatçı analiz belgesi ve radyasyon analiz belgesi/sarı belge olmak üzere iki çeşittir. İmalatçı analiz belgesi, kimyevi maddeler gibi analiz gerektiren malların elde edilmesinde kullanılan elemanların isim ve oranlarını göstermektedir. İmalatçı firma tarafından bir beyan şeklinde sunulabileceği gibi, bağımsız laboratuvarlarda da düzenlenebilir. Radyasyon analiz belgesi ise tarım ürünlerinin kabul edilebilir oranda radyasyon içerdiğini veya radyasyonsuz olduğunu kanıtlamak amacıyla kullanılır. Ülkemizde kullanımı zorunlu olmamakla birlikte, ihracatçı firmalar talep ettiği takdirde Türkiye Atom Enerjisi Kurumu tarafından temin edilmektedir.¹⁷⁵

2.2.1.7. Ekspertiz Raporu

İhraç veya ithal edilen malların fiyat, miktar, kalite gibi hususlarında gümrük idareleri tarafından tereddüde düşülmemesi adına Ticaret ve Sanayi Odaları ile üniversitelerce hazırlanan belgedir. Örneğin mevzuat gereğince eski eser niteliği taşıyan malların ihracı yasaktır. Ülkemizde ihraç edilen halı, hediyelik eşya, lüle taşı, pipo gibi malların eski eser niteliği taşıyıp taşımadığını ve cinsini belirlemek için, malın bağlı olduğu oda tarafından ekspertiz işlemi uygulanır ve rapor edilir. Bu rapor gümrük idarelerine ibraz edilerek ihracatçıya verilir.¹⁷⁶

¹⁷⁴ Aydın – Sevim, **a. g. e.** , s. 40

¹⁷⁵ Sanver, **a. g. e.** , s. 23

¹⁷⁶ Dış Ticaret Belge Rehberi, <http://belgerehberi.blogspot.com.tr/2007/10/ekspertiz-raporu.html> (25.01.2015)

2.2.2.Resmi Belgeler

Dış ticaret işlemlerinde kullanılan resmi belgeler, gümrük beyannameleri, çeşitleri ile dolaşım belgeleri, ülkelere göre düzenlenecek serbest dolaşım belgeleri ve menşe şahadetnamesi olarak ele alınacaktır.

2.2.2.1.Gümrük Beyannameleri

İthalat ve ihracata konu olan mallarla ilgili bilgilerin yer aldığı, ithalatçı ve ihracatçılar tarafından doldurularak gümrüğe sunulan belgedir. İthal ya da ihraç edenler tarafından veya kanuni temsilcilerce düzenlenir ve ülkemizde gümrüğe sunulmadan önce ihracatçı birliklerinin onayına sunulur.¹⁷⁷ Tescil için ibrazdan sonra eşyanın cinsi, niteliği ve birim fiyatında değişiklik yapılamayacağı gibi üzerinde kazıntı ve silinti yapılamaz. Gümrük Birliği'ne girildikten sonra mevzuatın ve belgelerin uyumlaştırılmasıyla kullanımına geçilen Tek Tip Gümrük Beyannamesi 8 nüsha olarak düzenlenmektedir. Bu nüshalar transit işlemlerde ve istatistiki amaçlarla kullanılmaktadır.¹⁷⁸

2.2.2.2.Dolaşım Belgeleri

Dolaşım belgeleri, ülkeler arasındaki ticaret anlaşmaları baz alınarak düzenlenen, özellikle gümrük vergilerinin hesaplanmasında bir takım indirim ve muafiyetler sağlayan belgelerdir. Burada Türkiye'nin AB üye ülkeleri ile yaptığı ticarete kullanılan A.TR Dolaşım Belgesi ile Serbest Ticaret Anlaşması imzaladığı ülkelerle yaptığı ihracatta, AB'ye üye ülkelerle işlenmemiş tarım ürünü üzerine yaptığı ihracatta ve Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi (EFTA) üyesi ülkelerle yaptığı ihracatta kullanılan EUR.1 Dolaşım Belgesi ele alınacaktır.

2.2.2.2.1.A.TR dolaşım belgesi

A.TR Dolaşım Belgesi AB ülkeleri ile Türkiye arasında, sanayi ve işlenmiş tarım ürünleri ticaretinde kullanılan bir belgedir. Belgeye ilişkin hükümler, 03/09/2002 tarih ve 24865 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 2002/4616 sayılı "Türkiye ile Avrupa

¹⁷⁷ Sanver, a. g. e. , s. 15

¹⁷⁸ Şahin, *İhracat Prosedürlerini Biliyor Musunuz?* , a. g. e. , s. 14

Topluluğu Arasında Oluşturulan Gümrük Birliğinin Uygulanmasına İlişkin Esaslar Hakkında Karar” ile düzenlenmiştir.¹⁷⁹ İhracatçı ülkenin gümrük idaresince düzenlenir ve ithalatçıya gümrük indiriminden yararlanma hakkı tanır. İhracatçının bağlı olduğu Ticaret Odası tarafından tasdiklenir.¹⁸⁰ Türkiye’den AB üyesi herhangi bir ülkeye ihracat yapıldığında veya AB üyesi herhangi bir ülkeden Türkiye’ye sanayi malı ithal edildiğinde Katma Protokolde yer alan rejimlerden yararlanabilmesi için, Sanayi ve Ticaret Odasından temin edilen bu belgenin gümrük idarelerince vize edilmesi gerekir.¹⁸¹ Çıkış gümrüğünde vize işleminin yapıldığı tarihten itibaren 90 gün içerisinde varış gümrüğüne sunulursa, ithalatçı ülke gümrük işlemlerinde vergi indiriminden yararlanabilmektedir. 1 nüshası ticaret odasına, 2 nüshası gümrüğe, 1 nüshası firmaya (yeşil renkli) ve 1 nüshası da alıcıya gönderilmek üzere toplam 5 nüsha olarak düzenlenir.¹⁸²

2.2.2.2.2.EUR.1 dolaşım belgesi

EUR.1 Dolaşım Sertifikası, Serbest Ticaret Anlaşması’nın imzalandığı ülkelerle yapılan ihracatta, AB’ye üye ülkelerle yapılan işlenmemiş tarım ürünü ihracatında, Avrupa ile EFTA üyesi ülkelerle yapılan ihracatta ve AB üye ülkeleri ile Avrupa Kömür Çelik Topluluğu Ürün Listesi kapsamındaki ürünler için yapılan ihracatta kullanılan, ihracatçı ülkenin gümrük idareleri veya bu idareler tarafından yetkili kılınan kuruluşlarca hazırlanıp gümrük idarelerine vize ettirilen belgedir.¹⁸³ Amaç A.TR Dolaşım Belgesinde olduğu gibi malın gümrük indiriminden yararlanmasını sağlamaktır.

EFTA Ülkeleri (Anlaşma tarihi:10/12/1991-Yürürlük tarihi: 01/04/1992): İsviçre, Norveç, İzlanda, Lihtenştayn. Serbest Ticaret Anlaşması (STA) İmzaladığımız Ülkeler: EFTA (Anlaşma tarihi: 10/10/1991-Yürürlük tarihi: 01/04/1992), İsrail (Anlaşma tarihi:14/03/1996-Yürürlük tarihi: 01/05/1997), Makedonya (Anlaşma tarihi:07/09/1999-Yürürlük tarihi: 01/09/2000), Bosna ve Hersek (Anlaşma tarihi:03/02/2002-Yürürlük tarihi: 01/07/2003), Filistin (Anlaşma tarihi:20/07/2004-Yürürlük tarihi: 01/06/2005), Tunus (Anlaşma tarihi:23/11/2004-Yürürlük tarihi: 01/07/2005), Fas (Anlaşma

¹⁷⁹ Kaya, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları**, a. g. e. , s. 213

¹⁸⁰ Esin Şen, **İhracatta Kullanılan Uluslararası Belgeler**, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (İGEME), Ankara, 2008, s. 42

¹⁸¹ Kaya, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları**, a. g. e. , s. 213

¹⁸² Şen, a. g. e. , s. 42

¹⁸³ Turhan, a. g. e. , s. 16

tarihi:07/04/2004-Yürürlük tarihi: 01/01/2006), Suriye (Anlaşma tarihi:22/12/2004-Yürürlük tarihi: 01/01/2007), Mısır (Anlaşma tarihi:27/12/2005-Yürürlük tarihi: 01/03/2007), Arnavutluk (Anlaşma tarihi:22/12/2006-Yürürlük tarihi: 01/05/2008), Gürcistan (Anlaşma tarihi:21/11/2007-Yürürlük tarihi: 26/11/2008), Karadağ (Anlaşma tarihi:22/12/2004-Yürürlük tarihi: 01/03/2010), Sırbistan (Anlaşma tarihi:01/06/2009-Yürürlük tarihi: 01/09/2010), Şili (Anlaşma tarihi:14/07/2009-Yürürlük tarihi: 01/03/2011), Ürdün (Anlaşma tarihi:01/12/2009-Yürürlük tarihi: 01/03/2011), Lübnan (Anlaşma tarihi:14/07/2009-Yürürlük tarihi: 01/05/2013), Morityus (Anlaşma tarihi:09/09/2011-Yürürlük tarihi: 01/05/2013), Güney Kore (Anlaşma tarihi:01/08/2012-Yürürlük tarihi: 01/05/2013), Malezya (Anlaşma tarihi:17/04/2014-Her iki taraf da iç onay süreçlerini tamamladıktan sonra yürürlüğe girecektir.), Kosova (Anlaşma tarihi:28/09/2013- Her iki taraf da iç onay süreçlerini tamamladıktan sonra yürürlüğe girecektir.)¹⁸⁴

2.2.2.2.3.EUR-MED dolaşım belgesi

Türkiye, Avrupa Topluluğu ve EFTA ülkelerinden oluşan Pan Avrupa Menşe Kümülyasyon Sistemine (PAMK) dahil ülkeler, Faroe Adaları ve Akdeniz Ülkeleri arasında serbest ticaret anlaşmaları kapsamında yapılan ticarete, taraf ülkelerin menşeli girdilerinin diğer taraf ülkelerce serbest olarak kullanılmasına ve üretilen eşyanın söz konusu ülkelerin rejimlerinden yararlanabilmesine imkân sağlayan ticaret sistemine Pan Avrupa Akdeniz Menşe Kümülyasyon Sistemi (PAAMK) denilmektedir.¹⁸⁵ Bu sistem içerisinde 2006'dan beri düzenlenen belgeye EUR-MED Dolaşım Belgesi adı verilmektedir.

2.2.2.2.4.Menşe şahadetnamesi

Menşe Şahadetnamesi ihraç edilecek olan ürünün hangi ülkeye ait olduğunu gösteren belgedir. Zorunlu bir belge olmayıp talep doğrultusunda, ihracatçı tarafından ithalatçı ülkenin belirlediği şekilde hazırlanır. Gümrük Vergilerinin belirlenmesinde

¹⁸⁴ <http://www.orgtr.org/tr/serbest-ticaret-anlasmasi-sta-imzaladigimiz-ulkeler-ve-yururluk-tarihleri> (27.01.2015)

¹⁸⁵ Pan Avrupa Akdeniz Menşe Kümülyasyon Sistemi (PAAMK) Menşe Kuralları, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası, Dış Ticaret Müdürlüğü, Bursa, 2007, s. 5 <http://www.btso.org.tr/databank/publication/panavrupa.pdf> (27.01.2015)

kullanıldığından, GB ekinde sunulur. A, B ve C olmak üzere 3 nüsha halinde düzenlenir. C Formu ilgili ticaret odasında bırakılır, A ve B Formları ise ihracatçıya verilir. Ülkemizde bu formlar ilgili ticaret, sanayi ve/veya ticaret ve sanayi odalarından temin edilerek, firmalar tarafından tanzimi sonrasında yine ilgili odalar tarafından onaylanır. Bu belgede gönderici, alıcı, malın cinsi ve özellikleri, kullanılan koli markası ve adedi, malın değeri gibi bilgilerin dışında, mal Türkiye’de değişikliğe uğrayıp Türk menşeli sayılmaya başlamışsa mutlaka belirtilmesi gerekir.¹⁸⁶

Bu belgeler dışında, gıda maddeleri, deri, et, canlı hayvan ve bazı ambalaj maddelerinin ticaretinde mikrop ve bakterilerden arınmış olduğunu gösterir Sağlık ve Veteriner Sertifikaları ve müslüman ülkelerin yaptıkları et ithalatında kesimlerin İslam dini kuralları çerçevesinde yapıldığını gösterir Helal Belgesi de resmi belgeler arasında yer almaktadır.

2.2.3. Taşıma (Sevk) Belgeleri

Taşıma belgeleri taşıyıcı tarafından düzenlenen, malın taşıta yüklendiğini veya yüklenmek üzere teslim alındığını gösteren belgelerdir.¹⁸⁷ Taşıtan ile taşıyıcı arasında yapılan taşıma sözleşmesine dayanır ve her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini gösterir.

2.2.3.1. Deniz Konşimentosu

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) konşimentonun tanımı olarak; “*Konşimento bir taşıma sözleşmesinin yapıldığını ispatlayan, eşyanın taşıyan tarafından teslim alındığını veya gemiye yüklendiğini gösteren ve taşıyan eşyayı, ancak onun ibrazı karşılığında teslimle yükümlü olduğu senettir.*” ifadesi yer almaktadır.¹⁸⁸ Bu belge aynı zamanda taşınacak malın mülkiyetini temsil etmektedir. Alıcı varış yerine geldiğinde bu belge karşılığında malı teslim almaktadır.

Deniz konşimentosu, taşıtan tarafın talebi üzerine taşıma firması acentesi tarafından düzenlenip taşıtana teslim edilir. Malın belirlenen şekilde yüklendiğini ve varış yerinde

¹⁸⁶ <http://www.mevzuat.net/fayda/dokumanlar.htm#Menşe Şahadetnamesi> (27.01.2015)

¹⁸⁷ Bağrıaçık, a. g. e. , s. 37

¹⁸⁸ Meltem Deniz Güner Özbek, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Konşimento ve Konşimentonun İspat Kuvveti”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:18 S:; İstanbul, 2012, s. 235

alıcısına teslim edileceğini taahhüt eden bir taşıma belgesidir. Çoğunlukla 3 nüsha olarak düzenlenir ve bunların üzerine sadece bir tanesinin işlem görmesiyle birlikte diğerlerinin hükümsüz kalacağına dair şerh konulmaktadır.¹⁸⁹

2.2.3.2.Karayolu Taşıma Belgesi

Karayolu taşıma belgesine kamyon konşimentosu adı da verilmektedir. CMR (Convention Merchandises Routiers) olarak adlandırılan 19 Mayıs 1956 tarihli “Eşyaların Karayolundan Uluslararası Nakliyatı İçin Mukavele Sözleşmesi”nin 02.07.1961 tarihinde yürürlüğe girmesi ile birlikte, anlaşmanın koşullarını kabul eden Avrupa Ülkelerince kullanılan karayolu taşıma belgesidir. Türkiye de 31.10.1995 tarihinde taraf olmuştur.¹⁹⁰

Bu belgenin kullanılabilmesi için eşyanın taşıyıcıya teslim edildiği yer ile eşyanın gönderilene teslim edeceği yerin iki ayrı ülke sınırları içerisinde yer alması ve ülkelerden en az birinin CMR’ye taraf olması gerekmektedir. Taşımanın karayoluyla yapılma zorunluluğu olmasına rağmen, yüklendiği taşıttan ayrılmadığı takdirde yolculuğun bir kısmını denizyolu, demir yolu veya havayolu ile gerçekleştirilebilir. Bu durum sözleşmenin CMR’ye tabi olmasını engellemez. Belge üzerinde sevk tarihi, düzenleme yeri, göndericiye ait bilgiler, taşımacıya ait bilgiler, yükleme yeri ile tarihi, malın gönderildiği kişiye ait bilgiler ve mala ait bilgiler ile malın taşıma hükümlerine tabi olduğunu bildirir not bulunmaktadır.¹⁹¹

2.2.3.3.Havayolu Taşıma Senedi

Havayolu taşıma senedi deniz taşımacılığında kullanılan konşimentoya benzemektedir. Bu nedenle hava konşimentosu adı da verilmektedir. Ancak bu senet kıymetli evrak niteliği taşımaz, devredilemez ve ciro edilemez.¹⁹² Uluslararası Hava Taşımacılığı (IATA) tarafından belirlenmiş olan kurallar baz alınarak, havayolu firmaları tarafından düzenlenir. Varılan havalimanında gümrük işlemleri tamamlanınca belgede ismi

¹⁸⁹ Deniz Özyakışır, **Deniz Yolu Taşımacılığında Kullanılan Belgeler**, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, s. 2 www.denizozyakisir.gen.tr/index.php/kitap-bolumu?download=199:b9 (29.01.2015)

¹⁹⁰ Ecehan Yeşilova, “CMR-Taşıma Senedinin İspat Kuvveti”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, İzmir, 2005, s. 238

¹⁹¹ Turhan, **a. g. e.** , s.31

¹⁹² Kaya-Turguttopbaş, **a. g. e.** , s.71

yazılı olan alıcıya teslim edileceğini belirtir.¹⁹³ Bir bakıma ithalatçı adına düzenlendiğinden nama yazılı konşimento özelliği taşır. 3 orijinal 9 kopya olmak üzere toplam 12 nüsha olarak düzenlenir. Orijinal nüshaların biri havayolu firmasına, biri ithalatçıya diğeri de ihracatçıya verilir. Üçüncü nüshanın ihracatçının elinde olması bankalar açısından tehdit olarak algılanabilir. Çünkü ihracatçının, ithalatçı malları gümrükten çekmeden önce alıcıyı değiştirme hakkı vardır. Bankalar bu nedenle senedi teminat olarak alabilmek için üçüncü nüshanın kendilerine verilmesini ve bu belgeye muhabir bankanın da adının yazılmasını talep edebilirler.¹⁹⁴

2.2.3.4. Demiryolu Hamule Senedi

Demiryolu hamule senedi tren ile yapılan taşımacılıkta kullanılan taşıma belgesidir. “Malların Demiryolu İle Taşınmasına İlişkin Uluslararası Anlaşma” (Convention Internationale Concernantle Transports Des Marchandies Par Chemins De Fer) kısa adı ile CIM anlaşmasına tabii olarak düzenlenir. Malların mülkiyetini temsil etmediğinden ciro edilemez ve sadece malların gönderilmesi için demiryolu idaresine teslim edildiğini bildiren, ilgili idarece hazırlanan bir makbuzdur.

Bu belgenin verilmesindeki kısıt malın bir vagonu doldurmasıdır. Eğer doldurmazsa demiryolu idaresi hamule senedi vermez. Bu durumda bir taşıma komisyonuna teslim edilerek nakliyeciyi makbuzu alınması gerekir. Daha sonra taşıma komisyonu mallarını, aynı yöne gönderen satıcılardan aldıkları malları gruplara ayırarak vagonlara doldurur ve kendi adına hamule senedini alır. Bu senet hamule senedinin ikinci nüshasıdır. Mallar alıcının müracaatını yapması ve kimliğini ibraz etmesi karşılığında hamule senedine bakılmaksızın teslim edilir.¹⁹⁵

2.2.3.5. Nakliyeciyi Makbuzları/FIATA Belgeleri

Nakliyeciyi makbuzları, Uluslararası Nakliye Acenteleri Birliği Federasyonu (FIATA) tarafından standart hale getirilen ve taşınmak üzere teslim alınan mallar için

¹⁹³ Babayiğit, a. g. e. , s.214

¹⁹⁴ Kaya-Turguttopbaş, a. g. e. , s.71

¹⁹⁵ Sevk (Taşıma) Belgeleri, Ulaştırma Hizmetleri Alanı, T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara, 2011, s. 78-79 [http://www.noyabilgisayar.net/ders_notlari/ulastirma_alani_belgeler_dersi/3_sevk%20\(tasima\)_belgeleri.pdf](http://www.noyabilgisayar.net/ders_notlari/ulastirma_alani_belgeler_dersi/3_sevk%20(tasima)_belgeleri.pdf) (30.01.2015)

kullanılan makbuzlardır. Varış noktasına gelindiğinde bu belgelerin ibraz edilmesi üzerine mallar alıcısına, belgeyi düzenleyen nakliyeciyi firmanın varış noktasındaki şubesi veya muhabiri tarafından teslim edilir. FIATA belgeleri; Forwarder's Certificate of Receipt (FCR), Forwarder's Certificate of Transport (FCT) ve Combined Transport Bill of Lading (FBL) olmak üzere üç çeşit olarak ele alınır.

FCR, nama düzenlenir ve ciro edilemez. Malların alıcıya gönderilmek üzere nakliyeciyi tarafından fiziki görünüş olarak iyi durumda teslim ve kontrol altına alındığını belgeler. Kısaca nakliyecinin malı teslim alma belgesidir. FCR'nin orijinal nüshasının varış noktasında ibraz edilmesi ile birlikte mallar alıcıya teslim edilir. FCT, emre yazılıdır ve dolayısıyla ciro edilebilir. Varış noktasında orijinal nüsha ile ibrazı doğrultusunda alıcıya teslim edilebileceği gibi alıcının ciro ettiği kişiye de teslim edilebilir. FBL ise multimodal (karma) taşımacılık durumunda düzenlenir ve ciro edilebilir. Kombine taşımacılık uygulamasında kullanılmak üzere düzenlenen bir belge olmasına rağmen tek taşıma türünün bulunduğu uygulamalarda da kullanılabilir.¹⁹⁶

2.2.4.Sigorta Belgeleri

Sigorta belgelerinin dış ticaret işlemlerinde kullanılan en önemli belgelerden biri olmasının nedeni, malın yüklendiği nokta ile teslim edildiği nokta arasındaki mesafenin uzun olması dolayısıyla taşınma esnasında oluşabilecek risklerin yüksek olması ve bu risklere karşı sigortalanma gerekliliğinin ortaya çıkmasıdır. İthalatçı veya ihracatçının herhangi bir risk nedeniyle zarara uğramaması için malların yükleme tarihi itibarıyla sigortalanması ve sigorta poliçesi üzerinde kapsadığı riskler açıkça belirtilmelidir. Satış sözleşmesinde belirlenen teslim şekline göre sigortalama işlemi için bazı belgeler düzenlenir ve bunların bankaya ibraz edilmesi gerekir.

2.2.4.1.Sigorta Poliçesi

Dış ticaret işlemlerine konu olan ve kabul gören sigorta belgelerinin başında sigorta poliçesi gelir. Malların yükleme limanından varış limanına, hatta alıcı tarafın ambarlarına kadar taşınması esnasında oluşabilecek hasar ve kayıpları teminat altına almak için

¹⁹⁶ Zafer Aydın, **İthalatta Belge Uygulamaları**, İstanbul Ticaret Odası İthalat Uygulamaları Eğitim Semineri, İstanbul, 2007, s.6-7

düzenlenen belgedir.¹⁹⁷Sigorta yaptırmanın ismine, emrine veya hamiline olarak düzenlenebilir, kıymetli evrak niteliğindedir ve ciro ettirilebilir. Hangi riskleri kapsadığı poliçede açıkça belirtilmelidir. Geçerlilik süresi düzenlendiği tarihten itibaren başlayıp, boşaltma yapıldıktan 60 gün sonrasına kadar devam etmektedir.

Sigorta poliçesinde sigorta şirketinin, sigorta ettirenin ve varsa faydalanan kişinin adı-soyadı, ticaret unvanı ile ikametgâh adresleri, sigortanın konusu, sigortacının yüklendiği riskler, başlangıç bitiş tarihleri, sigorta bedeli, prim tutarı ve sigorta şirketinin üstlendiği tüm risklerin kapsamlarını belirleyen durumlar ile düzenleme tarihi yer almalıdır.¹⁹⁸

Sigorta poliçesi dışında kullanılan sigorta belgelerinden biri sigorta mektubudur ve ülkemizde “Kuvertür Notları” olarak adlandırılmaktadır. Sigorta komisyoncuları tarafından sigortanın yapılmış veya yapılacak olduğunu üçüncü şahıslara duyurmak amacı güder. Sigorta poliçesi yerine geçmediği gibi, herhangi bir hasar veya risk durumunda bu belgeye dayanarak sigorta şirketinden tazminat talep edilememektedir. Bankalar tarafından uygun bir sigorta belgesi olarak kabul edilmediğinden bu belgenin düzenlenmesinin ardından mutlaka sigorta poliçesinin de düzenlenmesi gerekir.¹⁹⁹ Bir diğer belge türü sigorta sertifikasıdır. İthalatçı veya ihracatçıların bir defadan daha fazla yüklemeleri olduğunda kesin sigorta öncesi hazırladıkları belgedir. Kapsamı oldukça dar olan bu sertifika ihracatçı veya taşıma komisyoncusu ile taşıma firması arasında düzenlenir.²⁰⁰ Kesin sigorta öncesi yaptırılan geçici sigorta türüne ise flotan sigorta adı verilir. Çok küçük bir ücret karşılığı vardır ve geçerlilik süresi 12 aydır. Flotan sigorta yaptırıldığında kesin sigortanın birkaç gün gecikme ile yaptırılması mümkün olabilmektedir.²⁰¹

¹⁹⁷ Yaşar Öz, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**, s.22

http://adem.bartın.edu.tr/upload/Dİs_TiCARET_1_HAFTA_KAVRAMLAR_VE_BELGELER.pdf
(31.01.2015)

¹⁹⁸ Nuray İslatince ve diğerleri, **Dış Ticaret Belgeleri**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, Eskişehir, 2013, s.94

¹⁹⁹ Nuray İslatince ve diğerleri, **a. g. e.** , s.91-93

²⁰⁰ Ozan Diriöz, “Dış Ticaret İşlemlerinde Kullanılan Belgeler”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı:44, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/44/6.html> (31.01.2015)

²⁰¹ İslatince ve diğerleri, **a. g. e.** , s.93

2.2.5.Finansman Belgeleri

İthalatçı ile ihracatçı arasındaki borç ve alacak ilişkisinde ve banka ile ithalatçı arasındaki kredi alım ilişkisinde kullanılan belgelere finansman belgeleri denir. Bu belgeler ile bankalardan kredi çekilebilir, ihtiyacı olan işletmeye finansman yaratılabilir, malların mülkiyeti el değiştirebilir.

2.2.5.1.Poliçe

Dış ticaret işlemlerinde ödemelerin her zaman peşin olarak yapılamaması nedeniyle belirli bir zaman dilimine bölünmesi sonucu satıcının kendini korumaya aldığı belgelerin başında poliçe gelmektedir.²⁰² Poliçe belirli miktarda, paranın belirli bir tarihte, üçüncü bir şahsa veya emrine ödemesini sağlayan, üçlü bir ilişkiyi düzenleyen senettir. Senedi düzenleyen kişi (keşideci), diğer bir kişiye (muhatap), poliçede ismi gösterilmiş olan kişiye (lehdar) belirlenmiş olan bedeli ödeme emrini verir. Burada keşideci senedi düzenleyen kişidir ve senedin ilk borçlusudur. Lehdar alacaklı olan taraftır ve senedi başka kişilere devredebilir. Muhatap ise önceleri poliçe ilişkisi dışında kalmasına rağmen, senet kendisine ibraz edildiğinde senedi kabul edip imzalarsa asıl borçlu konumuna geçer.²⁰³

Poliçeler şekil şartlarına haizdirler. Üzerinde düzenlediği dilde poliçe sözcüğü, ödenecek kişi, dövizin cinsi ve tutarı, keşide yeri ve tarihi, keşideciye ait bilgiler ve vade unsurları mutlaka yer almalıdır. Dış ticaret işlemlerinde poliçelerin türleri ödeme vadelerine göre beş grupta toplanır. Bunlar; görüldüğünde ödemeli, görüldüğünden belli bir süre sonra ödemeli, keşide tarihinden belirli bir süre sonra ödemeli, konşimento tarihinden belirli bir süre sonra ödemeli ve belirli bir tarihte ödemeli şeklindedir.²⁰⁴

2.2.5.2.Bono

Dış ticarete poliçeden sonra en çok tercih edilen finansman belgesi bonodur. İthalatçı tarafından hazırlanır ve belirli bir miktarın, belirli bir tarihte ihracatçıya ödeneceği beyan edilir. Bonoda muhatap yoktur. Bonoyu keşide eden kişi, poliçede kabul eden muhatap gibi asıl borçlu konumundadır.

²⁰² İslatince ve diğerleri, **a. g. e.** , s.99

²⁰³ Oğuz İmregün, **Ticaret Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 3.Baskı, Eskişehir, 2006, s. 274

²⁰⁴ Diriöz, **a. g. m.** , <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/44/6.html> (31.01.2015)

Bononun şekil şartlarında bulunması gerekenler; metninde “bono” veya “emre yazılı senet” kelimesinin yazıldığı dilde kullanılması, vadesi, ödeme yeri, kime ve kimin emrine ödenecek ise onun adı ve soyadı, bononun düzenlendiği gün ve yer ile düzenleyenin imzası şeklindedir.²⁰⁵

2.3.DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE ÖDEME ŞEKİLLERİ

Dış ticaret işlemlerinde alıcı ve satıcı farklı ülkelerde olduğundan ödeme şekilleri ülke içinde yapılan ticaretten farklıdır. Ödeme şeklinin seçilmesinde birçok husus dikkate alınır. Bunların başında ithalatçı ve ihracatçıların taşıdıkları riskler gelir. İthalatçı için en büyük risk ödemesini yaptıktan sonra teslim aldığı malın beklediği nitelik ve kalitede olmaması iken, ihracatçı için en büyük risk malları teslim ettikten sonra parasını alamamaktır. Bu riskleri karşılamak ve hem ithalatçı hem de ihracatçıyı koruma altında almak için çeşitli ödeme şekilleri geliştirilmiştir. Hangi ödeme şeklinin seçileceği mal ve sektör bazındaki gelenekler, alıcı ile satıcı arasındaki güven derecesi, şirketin ödeme gücü ve ülkenin genel politikası gibi konulara bağlıdır.²⁰⁶

2.3.1.Peşin Ödeme ve Prefinansman

Peşin ödeme, ithalatçının ihracat işlemi gerçekleşmeden önce malın bedelini ihracatçıya ödemesini ifade eder. İhracatçı ödemeyi aldıktan sonra malın sevkini gerçekleştirdiği için hiçbir riski yoktur. Ödemeyi sevk öncesi aldığından ihtiyaç duyduğu fonu karşılayabilmektedir. Riskin çoğu ithalatçıda olmasına rağmen işlemin ithalatçı açısından cazibesi önerilen yüksek peşin alım iskontosudur. Peşin ödeme havale, nakit ödeme, prefinansman ve red clause akreditif şeklinde gerçekleştirilebilir.

Havale şeklinde ödemede, ithalatçı firma bankasına ihracatçı firma adına mal bedelinin tutarını kendi ülkesinin para cinsinden ödemesi için talimat verir. Ödeme ulaştığında, ihracatçı ülkenin para cinsine çevrilerek hesaba kaydedilir ve akabinde ihracatçı mal sevkini gerçekleştirir. Nakit şeklinde ödemede, ithalatçı ihracatçının ülkesinde ihracatçının bankasına ödemeyi gerçekleştirir. Banka döviz alışının hangi amaçla

²⁰⁵ MEGEP (MESLEKİ EĞİTİM VE ÖĞRETİM SİSTEMİNİN GÜÇLENDİRİLMESİ PROJESİ), Muhasebe ve Finansman, **Çek-Senet Takibi**, Ankara, 2007, s.11

²⁰⁶ Arif Şahin, **İhracatta Ödeme Şekilleri**, İgeme Yayınları, Ankara, 2002, s.1

gerçekleştirildiğini kaydeder ve bir döviz alım bordrosu oluşturur.²⁰⁷ Prefinansman da bir ön ödeme şeklidir. İthalatçı ihracatçının bankasından garanti alır ve banka verdiği bu garanti karşılığında ihracatçıdan belirli bir komisyon alır. Eğer ihracatçı malı göndermez ise ithalatçı yaptığı ön ödemeyi bankadan faizi ile birlikte geri alır. Red klauslu akreditif ise, ihracata konu olan malın alımı ve yüklenmesinde oluşacak giderlerin karşılanması için ihracatçıya aracı bankanın avans niteliğinde peşin ödemede bulunmasıdır.²⁰⁸

Peşin ödeme ve prefinansman işlemleri birbirine benzerlik göstermesine rağmen, peşin ödemede adına döviz gelen ihracatçının, bankasına bu havalenin gerçekleştirilecek ihracata ilişkin olduğunu belirtmesi gerekir. Prefinansmanda ise ihracatçıya gelen havaleda prefinansman olduğu zaten belirtilmiştir. Peşin ödemede konşimento ithalatçı adına kesilir ve “consignee” sütununa adı yazılır.²⁰⁹

2.3.2.Mal Mukabili/Açık Hesap Ödeme

İthalatçı ve ihracatçı arasında açık hesap veya mal mukabili olarak adlandırılan sözleşmeli ödeme şeklinde, malların sevki gerçekleştirildikten sonra önceden belirlenen bir tarihte ithalatçı tarafından ihracatçıya ödeme yapılır.²¹⁰ İthalatçı malı teslim aldıktan sonra ihracatçı tarafından tahsilatın yapılabilmesi için sevk belgesi yetkili bankaya verilir. İthalatçı malları teslim aldığı anda mülkiyetliğini değil zilyetliğini elde etmiş olur. Malların mülkiyeti sevk belgesinin yetkili bankaca yurt dışındaki muhabire gönderilmesi ve ithalatçının mal bedelini ödemesi ile gerçekleşir.

Malın sevki ve satın alınması sırasında geçen süre içerisinde ihracatçı ithalatçıya faizsiz kredi vermiş sayılır. Böylece ithalatçı işlemin ödemesi için kredi temin etme zorluğundan kurtulmuş ve malı sattıktan sonra ödeme imkânı elde ettiğinden finansman kolaylığı sağlamış olur. İhracatçının bu ödeme şeklini seçmesi için ithalatçıya güvenmesi ve mali açıdan güçlü olduğuna inanması gerekir. Bu nedenle mal mukabili/açık hesap

²⁰⁷ M. Vefa Toroslu, **Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe**, 2.Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 1999, s.59-60

²⁰⁸ Aydın-Sevim, **a. g. e.** , s.26

²⁰⁹ Sanver, **a. g. e.** ,s.10

²¹⁰ Belay Seyoum, **Export-Import Theory Practise And Procedures**, Third Edition, Routledge, 2013, p.230

ödeme genellikle uzun yıllardır birbirleriyle düzenli ticaret yapan kişiler arasında gerçekleştirilir.²¹¹

2.3.3.Vesaik Mukabili Ödeme

Dış ticarete oldukça yaygın olarak kullanılan vesaik mukabili ödeme terim anlamı ile, bankanın ithalatçıdan mal bedelini tahsil etmesi ya da ileriki bir tarihte tahsil edilmek üzere bir poliçe düzenlemesi karşılığında, ihracatçı tarafından kendisine tevdi edilmiş olan belgeleri, malları gümrükten çekebilmek için ithalatçıya vermesidir.²¹² Yani ihracatçının işleme konu olan malları gönderdiğine ilişkin belgelerin, satış bedelinin ödenmesi şartı ile ithalatçıya teslim etmesi esasına dayanır. Satış bedeli tahsis edildikten sonra banka ilgili belgeleri ithalatçıya verir.²¹³ İthalatçı firmanın bankasının ihraç bedelini ihracatçı firmanın bankasına ödemesi ile satın alacağı malın bedeline ilişkin belgeyi teslim alan ithalatçı ödemeyi gerçekleştirir.

Bu ödeme türünde ithalatçı ve ihracatçı ile birlikte tevdi ve tahsil bankası olmak üzere toplam dört adet taraf bulunmaktadır. Tevdi bankası, ihracatçının talimatlarını yerine getiren, tahsil işlemini yapmak için görevlendirilen bankadır. İhracatçının tahsil için verdiği vesaiki ithalatçının ülkesinde seçtiği bankaya gönderir. Tahsil bankası ise, tevdi bankasından vesaiki olarak tahsil işlemini dış ülkede yürütmekle görevlidir. Aynı zamanda kendisine ihracatçı tarafından yöneltilen tahsil talimatı ile malın bedelinin tahsil edilmesine ilişkin belgeleri de teslim alır.²¹⁴ Bu tahsil emrinde vesaikin hangi şartlarda ithalatçıya teslim edileceği, faiz ve komisyonun kime ait olacağı, mal bedelinin nasıl transfer edileceği ve mal bedelinin ödenmemesi halinde ne yapılacağı gibi konular hakkında bilgiler yer almaktadır.²¹⁵

²¹¹ Erkut Onursal, **Dış Ticaretin Finansmanı**, www.tml.web.tr/download/Dis-Ticaretin-Finansmani.pdf (03.02.2015)

²¹² Şengül Alkılıç, “Uluslararası Ticarete Vesaik Mukabili Ödeme Yöntemi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XIV, Y.2010, S.2, Ankara, 2010, s.3

²¹³ Mustafa Cem YENİARAS, “Uluslararası Ticarete Akreditif ve Belge Karşılığı Ödeme”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:80, Sayı:1, İstanbul, 2006, s.132

²¹⁴ Adnan Deynekli, **Uluslararası Ticarete Vesaik Mukabili Ödeme**, International Conference On Eurasian Economies 2014, s.2 <http://www.eecon.info/papers/1164.pdf> (03.02.2015)

²¹⁵ Toroslu, **a. g. e.** , s.61

2.3.4.Mahsuben Ödeme

Mahsuben ödeme mal bedelinin tamamının veya bir kısmının başka bir mal ve/veya hizmet karşılığında elde edilen dövizlerle karşılanmasını ifade eder. Uluslararası ticarete mahsuben ödeme, ihracat bedellerinin tamamen veya kısmi olarak mal ve/veya hizmet ithali yoluyla ödenmesidir. Kalan artı ya da eksi fark nakit olarak ödenir. İhracat bedeli muhabir bankanın alacak hesabına fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün içerisinde kaydedilir. Bu süre içerisinde mahsup talebi gerçekleştirilir. Mal ve hizmet ihracı bedellerinin mahsuben ödemede kullanılacak kısmının TL'ye çevrilmemiş olması gerekir.

Mahsup işlemlerinde aynı kur üzerinden DAB ve DSB düzenlenir. Ancak alış yapılacak dövizle mahsuben ödenecek giderin dövizinin farklı olması halinde mahsuben ödenecek azami tutar T.C. Merkez Bankası çapraz kuru esas alınarak hesaplanır. Bu durumda DAB alış yapılan, DSB transferi yapılan döviz cinsi üzerinden düzenlenir.²¹⁶

2.3.5.Akreditif Ödeme

İhracat bedelinin ödenmesi konusunda, ithalatçı ve ihracatçı tarafından sözleşmede belirtilen tüm yükümlülükler yerine getirildiğinde ve bunlara dair belgeler ibraz edildiğinde ödemenin yapılabileceğine ilişkin ithalatçının bankası tarafından düzenlenen yazılı bir teminattır. Kısaca bankanın, ithalatçının talimatı ile belirlenen koşulların tam olarak gerçekleştirilmesi üzerine, ihracatçıya bir miktar para ödemeyi taahhüt etmesidir.²¹⁷ Akreditif ödeme şekli hem ithalatçıyı hem ihracatçıyı korumaya aldığından dünyada en çok kullanılan ödeme şeklidir. Çünkü akreditif kapsamında ithalatçı, ihracatçı ile daha önceden yapmış olduğu anlaşmaya itibar eden akreditif şartlarının ibraz edilmesi ile oluşan vesaik kapsamında ödeme yapacağından emin olur. İhracatçı ise, akreditif şartlarına bağlı olarak düzenlenen belgelerin ibrazı halinde ithalatçının mal bedelini ödemek zorunda kalacağını bilir. İthalatçı ödemesi bile, şartlara uygunluğun sağlanması ve gerekli belgelerin zamanında ve istenilen şartlardan ibrazı halinde, lehtara ödeme yapma sorumluluğunu taşıyan amir banka veya bu banka dışında başka bir banka tarafından teyit eklenmişse, teyit bankası tarafından kendisine ödeme yapılacağını garantilemiş olur.²¹⁸

²¹⁶ Şahin, **İhracat Prosedürlerini Biliyor Musunuz?**, a. g. e. , s.87

²¹⁷ Sibel Özel, **Akreditif İlişkisinde UTO Kurallarının (UCP 600) Bankalar Arası İlişkiye Etkisi**, İpek Yolu Canlanıyor: Türk-Çin Hukuk Zirvesi Konferans Bildiri Kitabı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.347

²¹⁸ Turhan, a. g. e. , s.100

Bir akreditifte genel olarak, teyitli olup olmadığı, devredilebilir olup olmadığı, malın veya hizmetin tanımı, döviz cinsi ve tutarı, teslim ve taşıma şekli, akreditifin vadesi, yükleme tarihi, vesaikin ibraz süresi, ödeme şekli ve talep edilecek belgelerin kim tarafından düzenleneceğine ilişkin bilgilerin yer alması gerekir. Ancak tarafların kendi aralarında yaptıkları anlaşmaya bağlı olarak farklı detayları da eklemek istemeleri, zaten karışık bir yapısı olan akreditif işlemlerini daha da karmaşık hale getirmiş. Bu karmaşa ve akreditifli işlemlerin giderek artması sonucunda MTO tarafından işlemlere rehberlik edecek kuralları standart hale getirmek için bir dizi geliştirilmiştir. Bu kuralların son revizyonu UCP 600 1 Temmuz 2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.²¹⁹ “Akreditiflere İlişkin Kurallar” adı altında halen yürürlüktedir.

Aşağıda yürürlüklerine ve ödeme şekillerine göre akreditif türleri açıklanmaktadır.

2.3.5.1. Cayılabilir-Kabilirücu Akreditif ve Cayılamaz-Gayri Kabilirücu Akreditif

Cayılabilir akreditif, akreditifi açan amir bankanın ihracatçının nam ve hesabına açtığı krediyi istediği zaman iptal edebileceği veya şartları üzerinde değişiklik yapabileceği akreditif çeşididir. İhracatçı açısından mal bedelinin ödenme garantisi devam eder, ancak ithalatçı için kesinlik taşımayan, her an vazgeçilebilir bir durum söz konusudur. Böyle bir durumda amir bankanın ithalatçıya vazgeçme nedenini açıklama zorunluluğu da yoktur. Fakat ihracatçıya iptal mektubu gönderilir. Bu mektup eline ulaşmadan ihracatçı koşullara uygun olarak malların yüklemesi gerçekleştirir ve vesaiki bankaya ibraz ederse, banka akreditif bedelini ödemek zorundadır. Bu durumda ise bankaların garantisi bulunmadığı için ihracatçının riske girmesi nedeniyle uygulamada tercih edilen bir akreditif türü değildir.

Cayılamaz akreditif, cayılabilir akreditifin tam tersi olup, amir bankanın talep ettiği herhangi bir anda değiştiremeyeceği veya iptal edemeyeceği akreditif çeşididir. UCP 600 kapsamında açılan tüm akreditifler dönülemezdir ve akreditif metninde bunun belirtilmesine gerek yoktur.²²⁰ Akreditifin şartlarında değişiklik yapılması veya iptal

²¹⁹ Larry A. DiMatteo, **Law Of International Contracting**, Second Edition, Kluwer Law International, Netherladns, 2009, s.107

²²⁰ Zafer Ay, Dış Ticarete Bir Ödeme Aracı Olarak Akreditif ve Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2008, s.14

edilmesi işleme katılan tarafların tümünün onayı ile mümkündür. Bu akreditif türünde her zaman belirli bir meblağ ve vade ile açılma söz konusudur. Amir bankanın ödeme yapması bu akreditif türü ile garanti altına alınmış olsa bile, ihracatçının ülkesindeki muhabir bankanın ödeme yapması garanti değildir. Bu nedenle akreditifler teyitli hale getirilerek daha güvenli olmaları sağlanmıştır. Ayrıca bir akreditif, gayri kabilirücü veya kabilirücü olduğuna dair bir kayıt taşımıyor ise gayri kabilirücü akreditif olarak kabul edilir.²²¹

2.3.5.2.Teyitli ve Teyitsiz Akreditif

Akreditifi açan amir banka muhabir bankaya teyit etmesi için talimat verdiği ve muhabir banka da açılan akreditifi teyit ettiğinde oluşan akreditif türüdür. Yalnızca gayri kabilirücü akreditifler teyitli olabilir. Muhabir banka işlemi teyit ettiğinde bedelin ödeneceği hususunda ilave teminat vermektedir. Böylece hem amir banka hem de muhabir banka kesin taahhüt altına girmiş olur. Olası bir ödenmeme durumunda muhabir banka amir bankanın yükümlülüğünü üstlenmiş durumdadır. Ancak bankalar teyit için ayrıca bir komisyon aldıklarından ithalatçılar için ek bir masraf oluşturur ve bu nedenle teyitli akreditiften kaçınırlar. Teyitsiz akreditifte ise muhabir bankanın rolü yalnızca akreditifin açıldığını bildirmektir. Ödeme konusunda herhangi bir taahhüt üstlenmez.²²² Yani lehdar ile muhabir banka arasında sözleşmesel bir ilişki söz konusu değildir. Bu nedenle ihracatçılar için esaslı bir güvence oluşturmaz. Ancak muhabir banka ödeme yükümlülüğünü üstlenmediğinden komisyon talep etmediği için ithalatçılar teyitsiz akreditifi daha çok tercih ederler.

2.3.5.3.Rotatif-Döner Akreditif

İthalatçı ve ihracatçı arasında bir defaya mahsus yapılan sevkiyat için açılan akreditife adi akreditif adı verilir. Rotatif akreditif ise genellikle belirli bir müşteriden sürekli veya yüksek tutarlı yapılan alımlarda kullanılır. Hem yüksek miktarda verilen siparişin fiyat avantajından hem de işlemlerin tekrarlanmasında oluşan zaman kaybından kurtulma imkânı verir. Rotatif akreditif, kullanımı sıklıkla talimat ya da bildirim

²²¹ Şahin, *İhracatta Ödeme Şekilleri*, a. g. e. , s.9

²²² Salih Kaya, *Uluslararası Bankacılık Uygulamaları: (Bankalarda Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması) ve ICC-UCP 500 ve eUCP*, 2.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2003, s.94-96

yapmaya gerek kalmaksızın kendiliğinden yenilenir ve aynı şartlarda kullanıma tekrar açılır. En önemli özelliği, akreditif üzerinde kaç kez revolving olduğunun ve kümülatif olup olmadığının, yani bir önceki dönemden kalan kısmın bir sonraki döneme devredilip devredilmeyeceğinin belirtilmesidir.²²³ Rotatif akreditiflerde dönerlik şartı miktara ve süreye göre olmaktadır. Miktara göre devreden akreditiflerde akreditif tutarı, kaç kere dönebileceği ve ödemeler toplamının sınırı belirlenir, dönerlik şartı ithalatçı ve ihracatçının toplam olarak belirledikleri miktar tamamlanınca düşer. Süreye göre devreden akreditiflerde ise miktar dışında her sevkiyatın yapılacağı dönem de belirlenmektedir.²²⁴

2.3.5.4.Devredilebilir Akreditif

Lehdar tarafından üçüncü bir şahsa devredilebilen akreditif türüdür. Lehdarın veya devredeceği kişinin emrine açılır ve üzerine “transferable” yazılma zorunluluğu vardır. Devir işleminin yapılabilmesi için lehdara açıkça bu yetkinin verilmiş olması gerekir.²²⁵ Yalnızca gayrikabili rücu akreditif türünde devir yapılabilir. Aksi belirtilmediği takdirde akreditif yalnızca bir kere devredilebilir. İkinci lehdar üçüncü bir lehdara tekrar açılan akreditifi devredemez. Devir işleminden sonra ilk akreditifteki genel şartlar sabit kalır. Ancak akreditif tutarı, birim fiyatı, vade tarihi, vesaik ibraz süresi ve sevkiyat süresi değiştirilebilir. Genellikle üretici olmayan, düşük kâr marjı ile komisyon üzerinden işlem yapan ve sermayesi düşük olan kuruluşlarca uygulanır.²²⁶

2.3.5.5.Red-Clause (Kırmızı Şartlı/Peşin Ödemeli) ve Green-Clause (Yeşil Şartlı) Akreditif

Red-Clause akreditif, muhabir bankanın ilgili belgelerin ibrazından önce akreditif tutarının tamamının veya bir kısmının lehdara avans veya peşin olarak ödemesidir. Böylece lehdara prefinansman sağlanmış olur.²²⁷ Akreditif talimatındaki bu hükme dayanılarak

²²³ Nurhan Aydın-Mehmet Şen-Niyazi Berk, **Finansal Yönetim-1**, 3.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, s.210

²²⁴ Şahin, **İhracatta Ödeme Şekilleri, a. g. e.**, s.9-10

²²⁵ Erkut Onursal, **Dış Ticaretin Finansmanı**, www.tml.web.tr/download/Dis-Ticaretin-Finansmani.pdf (05.02.2015)

²²⁶ Aydın-Şen-Berk, **a. g. e.**, s.211

²²⁷ Seza Reisoğlu, “Hukuki Açından Akreditif ve Uygulama Sorunları”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı:52, İstanbul, 2005, s.46

avans teminat aranmadan ilgili belgeler karşılığında ödenir. Bu talimat kırmızı mürekkep ile yazıldığı için Red-Clause adını almıştır. Uygulamada verilecek avans akreditif tutarı, açılan kredinin belirli bir oranını geçmeyecek şekilde ayarlanır. Daha sonra avans malların sevkinde aracı bankaya verilen belgelerin bedelinden düşülerek kapatılır. Lehdar avansı geri ödemez ise, muhabir banka amir bankadan faizi ile birlikte geri ödenmesini ister ve amir banka da aynı şekilde ithalatçıdan talep eder.²²⁸

Green-Clause akreditif, Red-Clause akreditife oldukça benzemektedir. Mallar önce bir depo firmasına banka adına teslim edilir. Ambar teslim makbuzu bankaya ibraz edildiğinde avans alınabilmektedir. Bu şekilde banka ithalatçının riskini bir nebze azaltmış olur. Ancak yine de riskin tamamen ortadan kalktığı söylenemez. Çünkü nihai sorumluluk ithalatçıda kalır. Her iki Clause akreditif şeklinin temelinde ihracatı finanse etme işlevi vardır. Bu ödeme şekilleri ile, ihracatçının ülkesindeki faiz oranları ithalatçının ülkesindeki faiz oranlarından yüksek olduğunda ihracatçı için düşük maliyetli finansman kaynağı sağlanmış olur.²²⁹

2.3.5.6. Karşılıklı Akreditif

Yaygın olarak bilinen diğer bir akreditif türü karşılıklı akreditiftir. Bu akreditif türü genellikle transit ticarete kullanılır. Burada iki ayrı akreditif işlemi söz konusudur.²³⁰ Aracı firma transit ticarete hem ithalatçı hem de ihracatçı konumundadır. Satış yapacağı ülkede kendisi lehine açılmış olan akreditifi teminat olarak gösterip, ithalat yapacağı firma lehine akreditif açabilir. Burada açılan ikinci akreditife, karşılık gösterilmek amacını taşıdığından karşılıklı akreditif adı verilir. Aracı firmanın bankası hem amir hem de muhabir banka olduğundan, ihracat için açılan ilk akreditif ile karşılıklı akreditifin belgelerinin, belge hazırlama süresi vb. gibi küçük farklılıklar hariç, benzerlik göstermesini sağlama olanağına vardır. Aynı zamanda sözü edilen banka genellikle ilgili işlemin teyit bankası da olur. Bu nedenle oldukça fazla sorumluluk yüklenir ve komisyonu yüksek olmasına rağmen uygulanma oranı sınırlıdır.²³¹

²²⁸ Aydın-Şen-Berk, a. g. e. , s.211

²²⁹ Şahin, **İhracatta Ödeme Şekilleri**, a. g. e. , s.10

²³⁰ Andrew W. Mullineux-Victor Murinde, **Handbook of International Banking**, Edward Elgar Publishing, Northampton, 2003, s.274

²³¹ Ferudun Kaya, **Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, a. g. e. , s.376

2.3.5.7.Ödeme Şekillerine Göre Akreditifler

Ödeme şekillerine göre akreditif türleri; görüldüğünde ödemeli, vadeli ve kabul kredili akreditif şeklindedir. Görüldüğünde ödemeli, gerekli belgelerin ibrazında lehdara ödemede bulunulması şartıyla açılan akreditiftir.²³² İhracatçı malları ithalatçıya göndermek için yükleme işlemini gerçekleştirdikten sonra akreditifte belirtilen belgeleri bankaya ibraz eder. Banka bu belgelerin eksiksiz ve şartlara uygun olduğunu tespit ettikten sonra ödemeyi ihracatçının hesabına havale eder.

Vadeli akreditifte ödeme, belgelerin ibrazı ile değil, müşteriye tanınan vadenin sonunda gerçekleştirilir. Burada önemli olan husus akreditifin teyitli ya da teyitsiz olmasıdır. Eğer akreditif teyitli ise belirlenen vade sonunda ödeme garantisini veren yerli bankadan, akreditif teyitsiz ise amir bankadan mal bedeli tahsis edilir. Vade sonunda mal bedeli ödenmek zorundadır. İthalatçının malın kalitesini beğenmemesi gibi nedenlerle ödeme yapmaması mümkün değildir. Ve eğer ihracatçı vade sonunu beklemeden parayı tahsil etmek istiyor ise, alıcı banka adına vadeli poliçe düzenlemek durumundadır.

Kabul kredili akreditif aslında vadeli akreditifin bir türüdür. Bu akreditifte ihracatçı malları yükledikten sonra belgeleri ile birlikte düzenlemiş olduğu poliçeyi ithalatçıya, amir bankaya veya kendi bankasına ibraz eder ve bu poliçenin kabulünü talep eder. Poliçe kabul edildikten sonra tekrar ihracatçıya iade edilir. İhracatçı vade sonuna kadar bekleyip poliçeyi ibraz ederek mal bedelini tahsil edebileceği gibi, poliçeyi belirli bir iskonto oranı ile kırdırarak da mal bedelini tahsil edebilir. İskonto nedeniyle oluşacak kayıp ya poliçeye eklenir ya da ilgili masrafların ithalatçıya ait olacağı hususunda bir madde akreditife eklenir. Poliçe iskonto eden teyit bankasıdır, ancak kabul kredili akreditif teyitsiz ise, poliçe amir bankanın adına keşide edilir. Bu durum ihracatçı açısından, amir bankanın itibarı göz önüne alınarak riskli görülebilir. Bu nedenle ihracatçılar genellikle kendi ülkelerindeki bir banka tarafından poliçelerin kabulünü tercih ederler.²³³

²³² Ümit Ataman-Haluk Sümer, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, 9.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006, s.23

²³³ Murat Türksever, **Uluslararası Ticarete Kullanılan Teslim ve Ödeme Şekilleri**, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul, 1996, s.52-53

2.3.5.8. Teminat Akreditifi

Yukarıda ele alınan tüm akreditif çeşitleri ticarete konu olan işlemlerin yapılması ve bedelinin ödenmesi için açılmaktadır. Teminat akreditifler diğer akreditiflere konu olan ticaretle ilgili durumları kapsayan riski karşılamaktan ziyade, işin tamamlanmaması gibi beklenmedik risklerden doğan masraflar için garanti verir.²³⁴ Teminat akreditifinde, akreditifin kullanılabilmesi için işin yapılmaması gerekir. Örneğin Türkiye'nin yabancı bir ülkede kazanmış olduğu bir ihale için işverenin açmış olduğu teminat akreditifinde, Türkiye süre bitimine kadar sorumluluğunu yerine getiremezse, işveren bu durumu kanıtlayan belgelerle bankaya başvurarak başta belirlenen gecikme bedelini tahsil eder. Eğer belirlenen sürede iş tamamlanırsa teminat akreditifinin kullanılması söz konusu değildir.

2.3.6. Karşı Ticaret Ödeme

Karşı ticaret daha çok finansman sıkıntısı yaşayan, ödeme yapmak için yeterli döviz olmayan ancak satmak istediği malı olan ülkelerin yaptıkları ticarete kullanılan bir ödeme şeklidir. Genel anlamda bir takas yöntemidir.²³⁵ Temel mantığı ihracatın yöneltildiği ülkeden ithalat yapılması koşuludur. İki ülke arasında mal, hizmet veya teknoloji transferinin bedelinin yine mal, hizmet veya teknoloji ya da döviz ile karşılanmasını ifade eder. Uygulamada karşılaşılan belli başlı karşı ticaret şekilleri; takas, özel takas, karşılıklı satın alma ya da bağlı muamele, dengeleme, offset, kliring şeklindedir.

Takas, eşit değerde olduğu kabul edilen iki mal grubunun doğrudan ve eşzamanlı olarak değiştirilmesidir. Takas anlaşmaları genellikle aynı müşteri ile düzenli olarak ve uzun süreli yapılan işlemlerde değil, bir defaya mahsus olarak yapılan işlemlerde kullanılır. Takas işlemi tek bir sözleşme vardır ve iki yönlü akışı içerir. Özel takas ise, mal veya hizmetin ithalatı ve ihracatında karşılıklı tarafların aynı gerçek veya tüzel kişi olması ve mal bedellerin herhangi bir para hareketi söz konusu olmadan, bir kısmının veya tamamının birbirleriyle takas edilmesi şeklinde gerçekleşir.

²³⁴ Anthony Saunders-Marcia Millon Cornett, **Financial Markets and Institutions**, Second Edition, McGraw-Hill, USA, 2004, p.377

²³⁵ Şahin, **İhracatta Ödeme Şekilleri, a. g. e.**, s.23

Karşılıklı satın alma(takas) ya da bağlı muamelede, ihracata konu olan malın, hizmetin veya teknolojinin bedelinin dış ticarete taraf olan ülkelerle ve firmalarla yapılan anlaşmaya istinaden para yerine geçebilecek başka mal, hizmet veya teknoloji ithalatıyla karşılanmasıdır. Arada kalan artı ve eksi değer farkları döviz transferi ile kapatılır. Talepler “Bağlı Muamele veya Takas Başvuru Formu”ndan 6 nüsha doldurularak İhracatçı Birliklerine yapılır. İki ülke arasında gerçekleştiriliyor ise takas, üç veya daha fazla ülke arasında gerçekleştiriliyor ise bağlı muamele adını alır. Dengeleme ise, ihracatçının ihraç ettiği malın bedelinin bir kısmını veya tamamını mal karşılığında almasıdır. Bu nedenle tam dengeleme ve kısmi dengeleme olarak gerçekleştirilebilir. Dengelemenin geri alım ve üçlü ticaret olmak üzere iki farklı şekli vardır. Geri alımda ihraç edilen malın bedeli, bu mal için yapılacak üretimin satın alınmasıyla sağlanır. Üçlü ticaret ise, bir ülkenin yapacağı ödeme hesabının başka bir ülke veya birden fazla ülkeye transfer edilmesidir.

Offset, karşılıklı ticaretin, çok uluslu şirketlerin dünya pazarlarındaki rekabet gücünü arttırmaları için başvurdukları, özellikle ileri teknoloji, uzay, savunma sanayi yatırımları ve askeri malzeme satışlarını kapsayan özel bir şeklidir. Amaç, büyük çaplı yatırımlarda ve alımlarda, satıcı firmalar tarafından alıcı firmalara belirli kolaylıklar sağlamaktır. Uygulamada dolaylı offset ve dolaysız offset olarak karşımıza çıkar. Dolaysız offsette, yapılan anlaşmayla birlikte alıcı ülkede üretimine başlanacak olan bir ürünün belirli bir kısmının, satıcı firma tarafından satın alınması ile alıcı firmaya finansman kaynağı sağlamak hedeflenir. Dolaylı offsette, dolaysız offsete konu olan malın dışında kalan alanlar için yapılacak anlaşma kapsamında alıcı ülkeye döviz kazandırmak amaçlanır.

Kliring takas işleminin biraz daha geliştirilmiş modelidir. Kliring anlaşmasını imzalayan ülkelerdeki ithalatçılar, ithal işleminden elde ettikleri bedeli kendi ülkelerinde bir kliring hesabında tutmakla görevli olan Merkez Bankasına veya Kliring Ofisi gibi bir kuruma ulusal para cinsinden öderler. Bu yöntemle oluşturulan hesaplar dönem sonunda, karşı ülkelerdeki ithalatçıların da ilgili kurumlarda açmış oldukları hesaplarla denkleştirilir. Arada bir açık kalır ise, daha önceden üzerinde anlaşılan herhangi bir konvertibl döviz ile kapatılır.²³⁶

²³⁶ Edip Yetik, “Dış Ticarete Ödeme Şekilleri”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı:55, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/55/8.html> (06.02.2015)

3.BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK UYGULAMA

3.1.DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ ÇERÇEVESİNDE MUHASEBENİN ÖNEMİ

Dış ticaret önemli bir ödemeler dengesi unsurudur. Ödemeler dengesi açık vermeyen ülke ekonomik açıdan güçlü demektir. Bunu başarabilmek için ihracatın ithalattan fazla olması sağlanmalıdır. İthalat ve ihracat yapan işletmelerin muhasebe sistemlerinin sağlıklı şekilde yürütülmesinde, dış ticaret işlemlerinin planlanması ve kontrolü önem arz eder. Bu planlama ve kontrol için muhasebe departmanından sağlanacak verilere ihtiyaç vardır. Tekdüzen Hesap Sistemine (TDHS) uyumlu ithalat ve ihracat işlemlerinin kayıt sürecinin gerçekleştirilmesi için dış ticaret muhasebe işlemlerinin, muhasebenin temel ilke ile kavramlarına ve muhasebe standartlarına uygun yapılması gerekir. Ayrıca ithalat ve ihracat yönetmeliğinin, kambiyo mevzuatının, kullanılan teslim şekillerinin, ödeme şekillerinin, kullanılan belgelerin özellikleri ile taşınması gereken esaslar ve düzenlenme yerinin, Tekdüzen Hesap Planında yer alan ve dış ticaret ile ilgili özellik arz eden hesapların işleyişinin, ithalat ve ihracat dosyalarının kapatılmasının ve orijinallerinin saklanma süresi ile ilgili koşulların bilinmesi gerekmektedir.²³⁷

Dış ticaret işlemleri, işlemlerin gerçekleştiği tarihteki kur üzerinden Türk Lirasına (TL) çevrilerek muhasebeleştirilir. Bu işlem mevcut Tekdüzen Hesap Sistemindeki ana defteri kebir hesaplarının birer alt hesabı yardımıyla gerçekleştirilir. TDHS’de yurt dışıyla gerçekleştirilen satış işlemlerinin müstakil bir defteri kebir hesabında izlenmesine imkân veren hesap “601 Yurt Dışı Satışlar” hesabıdır. Bunun dışındaki işlemlere dair muhasebe kayıtları TDHS’de yer alan ana hesapların altında açılan yardımcı hesaplarda izlenir.

Bunlar dikkate alınıp uygulandığında bir dış ticaret firması, yurt içi işlemlerini de rahat bir şekilde yerine getirir ve zamanı geldiğinde düzgün bir biçimde mali tablolarını

²³⁷ MEGEP, Muhasebe-Finansman, Dış Ticaret Muhasebe Sistemi, Ankara, 2011, s.2

düzenleyip sunabilir. Firmanın uğraş alanına, dış ticaret hacmine, teslim ve ödeme şekline göre birçok hesap kullanılabilir ve ilaveler yapılabilir.²³⁸

3.1.1.İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İhracat işlemlerinin muhasebe kaydında, ihracatı yapan firmanın imalatçı ihracatçı veya ihracatçı (aracı) firma olması yevmiye kaydının şeklini değiştirmez. İmalatçı ihracatçı firma, ihraç edeceği malın üretimini kendisi yapar ve ihracatı gerçekleştirir. İhracatçı (aracı) firma ise, ihraç edeceği malı yurt içinden veya yurt dışından tedarik edip, üzerinde ve özelliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan ihracatını gerçekleştiren, aracı firma özelliğine sahip işletmelerdir.

Gümrük idaresince ihracata ait gümrük beyannamesinin tüm işlemleri tamamlanarak, ilgili malın Türkiye gümrük bölgesini terk ediş eylemine fiili ihracat, bu eylemin sınır gümrük idaresi tarafından beyan edildiği tarihe de fiili ihraç tarihi denir. İmalatçı ihracatçı ve ihracatçı(aracı) firma tarafından yapılan ihracat işlemlerinin muhasebe kayıtlarında ihraç edilecek malın fatura tarihi değil, fiili ihraç tarihi kullanılır. Kayıta dikkate alınacak döviz kuru fiili ihraç tarihindeki T.C. Merkez Bankası alış kurudur. Yurt dışı alıcı cari hesaplarının ve yabancı para cinsinden tutarının alt hesaplar ve yardımcı hesaplarda izlenmesi faydalıdır. İmalatçı ihracatçı veya ihracatçı (aracı) firmaların ihracat kayıtlarında 120 Alıcılar hesabını alt hesabı, Gümrük Çıkış Belgesi'ndeki (G.Ç.B.) döviz miktarı ile fiili ihracat tarihindeki döviz kuru çarpılarak hesaplanan ihracat hasılatı kadar borçlandırılır. 601 Yurt Dışı Satışlar hesabı da yabancı para cinsinden tutarının alt hesapları ile alacaklandırılır. İhracatta KDV istisnası olduğundan, 391 Hesaplanan KDV hesabı yer almaz.²³⁹

İmalatçı ihracatçı ve ihracatçı (aracı) firma tarafından yapılan ihracat kayıtları dışında, fiili ihracat olarak birde ihraç kaydıyla satış ve alış işlemlerinin muhasebe kayıtları mevcuttur. İhraç kaydıyla satış, üretici imalatçı firmaların nihai üretimini yaptıkları ürünleri ihracat yapan firmalara, KDV tahsil etmeden satmaları işlemidir. Bu firmaların Türkiye'de yerleşik olmaları gerekir. Mal satıldığında satış faturası düzenlenir. Faturada

²³⁸ Engin Yarbaşı, "Türkiye Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Nazım Hesapların Önemi ve Dış Ticaret İşlemlerindeki Yeri", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:7, Sayı:13, İstanbul, 2008, s.234

²³⁹ Yaser Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014, s. 34-37

malın bedeli ve “3065 sayılı KDV kanunu hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden KDV tahsil edilmemiştir.” şerhi yazılır. Bu şerh doğrultusunda KDV tutarı alıcı olan ihracatçıdan tahsil edilmez. Alıcı (ihracatçı) firma 3 ay içerisinde ihracatı gerçekleştirir. İhraç kaydıyla yapılan satışın muhasebe kaydında fatura tarihi yer alır. 120 Alıcılar hesabına satış tutarı kadar ve tahsil edilmeyen KDV için 192 Diğer KDV hesabına KDV tutarı kadar borç kaydedilir. 600 Yurt İçi Satış hesabına satış tutarı kadar ve 391 Hesaplanan KDV hesabına tecil edilebilir KDV tutarı kadar alacak kaydedilir.²⁴⁰

3.1.1.1.Ödeme Şekillerine Göre İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bütün ödeme şekillerinde ihracat için katlanılan giderlerin muhasebeleştirilmesi benzerdir. Kayıtlardaki farklılık, ihracat bedellerinin tahsil edilmesinde yaşanan farklılıktan kaynaklanır. Aşağıda ödeme şekillerine göre ihracat işlemlerinin muhasebe kayıtları yer almaktadır.

3.1.1.1.1.Peşin ödeme şeklinde ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi

Ödeme şekillerinde bahsedildiği üzere peşin ödemede, yurt dışındaki alıcı firma tarafından mal bedeli ihracatçıya transfer edilir. Gelen malın bedeli döviz alış kuru baz alınarak TL'ye çevrilir ve 102 Bankalar hesabına borç, 340 Alınan Sipariş Avansları hesabına alacak olarak kaydedilir.²⁴¹ Örneğin 02.04.2015 tarihinde, 1000\$ bedelli malın 2,5938 döviz alış kuru ihracatçı firmaya transfer edildiğini varsayarsak, ilgili kayıt aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

02/04 /2015	
102.BANKALAR	2.594,00
102.20.... Bankası	
340.ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	2.594,00
340.21....Yurt Dışı Alınan Sipariş Avansları	

²⁴⁰ Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, a. g. e.**, s.77-80

²⁴¹ Mehmet Maç, “Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?”, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/DOVIZLI-SIPARIS-AVANSLARINDA-KUR-DEGERLEMESI-YAPILIR-MI/0a0dfd0f-4582-40a1-b3c3-ab47b1946abe> (12.02.2015)

Banka tarafından ihracata ait masraflar tahsil edildiğinde masraf tutarı kadar 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabına borç, aynı tutar kadar 120 Bankalar hesabına alacak kaydedilir.²⁴² Aşağıdaki örnekte ihracata ait 100,00 TL masraf 02.06.2015 tarihinde tahsil edilmiştir ve ilgili kayıt atılmıştır.

02/06/2015		
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	100,00	
760.02.İhracat Giderleri		
102. BANKALAR		100,00
102.20.... Bankası		

CIF satışlarda navlun ve sigorta giderleri, bankaların ihracat nedeniyle ihracatçı kuruluşlardan almış oldukları komisyonlar ve muhabir banka komisyonları vb. banka giderleri, yurt içinde ve yurt dışında ödenen komisyonlar, ihracat işlemlerinin takibini gerçekleştiren gümrük komisyoncusunun ücreti, gümrük komisyoncusunun yaptığı giderler ile konsolosluk harcı, işlemde menşe şahadetnamesi var ise ihracatçının ödediği Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, İhracatçı Birliğine ödenen nispi aidatlar gibi giderler de bu hesapta izlenmektedir.

Alınan sipariş avansına ait ihracatın siparişi tamamlanıp yurt dışına gönderildiğinde, 120 alıcılar hesabı fiili ihraç tarihindeki döviz kuru baz alınarak borçlandırılırken, aynı tutar kadar 601 Yurt Dışı Satıcılar hesabı alacaklandırılır. Fiili ihraç tarihini 02.06.2015 olarak düşündüğümüzde, cari döviz kuru 2,678 TL/\$ olarak baz alınır ve ilgili kayıt aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

02/06/2015		
120. ALICILAR	2.678,00	
120.21.Yurt Dışı Alıcılar		
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		2.678,00
601.10. Doğrudan Yapılan İhracat		
601.10.001. İhracatı		

²⁴² Toroslu, a. g. e. , s.759

Alınan sipariş avansının ihracatın gerçekleştirilmesinden sonra kapanışı kaydında, 340 Alınan Sipariş Avansı hesabı alış kuru ile hesaplanarak borçlandırılır. Fiili ihraç tarihindeki kur alış kurundan fazla ise kapanış kaydında, 340 Alınan Sipariş Avansı hesabı ve kur farkını gösteren 612 Diğer İndirimler hesabının alt hesabı olan İhracattan Doğan Kur Farkları hesabı borçlandırılır, 120 Alıcılar hesabı alacaklandırılır.

02/06/2015		
340.ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	2.594,00	
340.21....Yurt Dışı Alınan Sipariş Avansları		
612.DİĞER İNDİRİMLER	84,00	
612.90. İhracattan Doğan Kur Farkı		
612.90.01.İhracattan Doğan Kur Farkı Giderleri		
120.ALICILAR		2.678,00
120.21.Yurt Dışı Alıcılar		

Eğer alış kuru fiili ihraç tarihindeki kurdan daha fazla ise kapanış kaydında, 340 Alınan Sipariş Avansı hesabı alış kuru ile hesaplanarak borçlandırılır, fiili ihraç tarihi kuru ile hesaplanarak 120 Alıcılar hesabı ve 601 Yurt Dışı Satışlar hesabının alt hesabı olan İhracattan Doğan Kur Farkları hesabı alacaklandırılır. Bu durumda mal 02.05.2015 tarihinde 2,711 TL/\$ döviz kuru ile alınmış olsaydı, ilgili kayıt aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecekti.

02/05/2015		
340.ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	2.711,00	
340.21....Yurt Dışı Alınan Sipariş Avansları		
120.ALICILAR		2.678,00
120.21.Yurt Dışı Alıcılar		
601.YURT DIŞI SATIŞLAR		33,00
601.90 İhracattan Doğan Kur Farkları		
601.90.001.İhracattan Doğan Kur Farkları Geliri		

3.1.1.1.2.Mal mukabili ödeme şeklinde ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi

Mal mukabili ödeme şeklinde mal bedelinin tahsilatı fiili ihracat tarihinden sonra yapıldığı için, diğer ödeme şekilleri ile muhasebe kaydı açısından farklılık, mal bedeli

maddesinin kaydında ortaya çıkmaktadır. İhracatçı firma malları ithalatçıya sevk edip, mallar ile ilgili vesaikleri de ithalatçı firmaya gönderdiğinde, ihracatçı firma satış tutarını döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevirerek 120 Alıcılar hesabına borç, aynı tutar kadar 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak kaydeder. Örneğimizde fiili ihraç tarihini 02/04/2015 olarak ele alırsak, ilgili kayıt aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

02/04/2015	
120. ALICILAR	2.594,00
120.21.Yurt Dışı Alıcılar	
601.YURT DIŞI SATIŞLAR	2.594,00
601.10. Doğrudan Yapılan İhracat	
601.10.002. İhracatı	

İhracat gerçekleştikten sonra ithalatçı firma mal bedelini ihracatçı firmaya transfer ettiğinde, ihracatçı firma gelen mal bedelini işlem günü döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevirerek 102 Bankalar hesabına borç, fiili ihracat tarihi döviz alış kuru üzerinden 120 Alıcılar hesabına ve işlem günü döviz alış kur ile fiili ihracat tarihi döviz alış kuru arasındaki fark kadar 601 Yurt Dışı Satışlar hesabını alacaklandırır.²⁴³ Mal bedelinin ödenme tarihi 03.06.2015 olarak düşünüldüğünde, döviz kuru 2.650 olarak baz alınır ve ilgili kayıt aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

03/06/2015	
102. BANKALAR	2.650,00
102.20.... Bankası	
120.ALICILAR	2.594,00
120.21.Yurt Dışı Alıcılar	
601.YURT DIŞI SATIŞLAR	56,00
601.90 İhracattan Doğan Kur Farkları	

²⁴³ Toroslu, a. g. e. , s.764-765

İhraç edilecek malın yurt içindeki nakliye gideri kaydında, 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri hesabının alt hesabı olan Satış ve Dağıtım Nakliye Giderleri hesabına ve 191 İndirilecek KDV hesabına borç, 320 Satıcılar hesabına alacak olarak yazılır. Nakliye giderinin ödeme kaydı ise 320 Satıcılar hesabının borçlandırılması ve ödemenin bankadan ya da kasadan yapılması durumunda 102 Bankalar veya 100 Kasa hesabının alacaklandırılması ile yapılır.²⁴⁴

02/04/2015		
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ	100,00	
760.02.İhracat Giderleri		
760.02.001. Satış ve Dağıtım Nakliye Giderleri		
191. İNDİRİLECEK KDV	18,00	
320.SATICILAR		118,00
320.Şirketi		

3.1.1.1.3.Vesaik mukabili ödeme şeklinde ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi

Vesaik mukabili ödeme şeklinde, ithalatçı firmanın malları gümrükten çekebilmesi için ilgili vesaikleri bankadan alması gerekir. Bu vesaikler için öncelikle ithalatçı firmanın bankası ihracatçı firma bankasına mal bedelini transfer eder. İhracatçı firma, gelen mal bedelini fiili ihraç tarihindeki döviz kuru üzerinden TL'ye çevirerek 120 Alıcılar hesabına borç, 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak kaydeder.

02/04/2015		
120.ALICILAR	2.594,00	
120.21.Yurt Dışı Alıcılar		
601.YURT DIŞI SATIŞLAR		2.594,00
601.10. Doğrudan Yapılan İhracat		
601.10.003. İhracatı		

İhracat bedelinin tahsilat kaydı yapılırken 102 Bankalar hesabına işlem günü döviz alış kuru üzerinden hesaplanan satış tutarı ve fiili ihracat tarihindeki döviz kuru ile işlem

²⁴⁴ Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, a. g. e.** , s.52-53

günü döviz alış kuru arasındaki fark kadar 612 Diğer İndirimler hesabına borç, 120 Alıcılar hesabına alacak kaydedilir.

		02/05/2015	
102. BANKALAR		2.711,00	
102.20.... Bankası			
612.DİĞER İNDİRİMLER			117,00
612.90. İhracattan Doğan Kur Farkı			
612.90.01.İhracattan Doğan Kur Farkı Giderleri			
120.ALICILAR			2.594,00
120.21.Yurt Dışı Alıcılar			

İhracat işlemi ile ilgili gümrük müşavirliğine yapılan ödeme kaydında, 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri hesabı ile 191 İndirilecek KDV hesabı borçlandırılır, 320 Satıcılar hesabı alacaklandırılır. Ancak ödeme çekle yapılmış ise 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabı alacaklandırılır.

		.././2015	
760.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		100,00	
760.02.İhracat Giderleri			
760.02.002.İhracat yurt İçi Gümrük Müşavirliği Gideri			
191.İNDİRİLECEK KDV		18,00	
320.SATICILAR			118,00
320.Şirketi			

3.1.1.1.4.Akreditif ödeme şeklinde ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi

Ödeme şekillerine göre akreditif türleri vadeli, görüldüğünde ödemeli ve kabul kredili akreditiftir. Vadeli akreditif işlemlerinde, ihracatçı firma tarafından gönderilen proforma fatura karşılığında ithalatçı firma akreditif açar. Aracı banka tarafından akreditif ihracatçıya ulaştırıldığında, ihracatçı malları ithalatçıya sevk eder. İhracatçı tarafından akreditif koşullarına uygun olarak düzenlenen vesaik ile aracı bankaya yapılan müracaat sonrasında, uygunluğu kontrol edilen vesaik ithalatçıya gönderilir. Bu koşulda ihracatçı

firma mal bedeli kadar tutarı 120 Alıcılar hesabına borç, 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak kaydeder.²⁴⁵

02/04 /2015	
120.ALICILAR	2.594,00
120.21.Yurt Dışı Alıcılar	
601.YURT DIŞI SATIŞLAR	2.594,00
601.10. Doğrudan Yapılan İhracat	
601.10.004. İhracatı	

Akreditifin vadesi gelindiğinde aracı banka tarafından ihracatçı firmaya akreditif bedeli kadar ödeme yapılır. İhracatçı, 102 Bankalar hesabına yapılan tahsilat tutarı kadar ve 780 Finansman Giderleri hesabına ihracat bedelinin tahsil edildiği günkü döviz kuru ile hesaplanan muhabir banka masrafı kadar borç, 120 Alıcılar hesabına bakiye kadar ve 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına akreditifin açıldığı tarihteki döviz alış kuru ile tahsilatın yapıldığı tarihteki döviz alış kuru arasındaki fark kadar alacak kaydeder.²⁴⁶ Örneğimizde akreditifin vade tarihinin 13.04.2015 olduğu varsayılırsa, döviz kuru 2.646 TL/\$ olarak baz alınır ve ilgili kayıt aşağıdaki gibi gerçekleştirilir.

13/04/2015	
102.BANKALAR	2.646,00
102.20.... Bankası	
780.FİNANSMAN GİDERLERİ	20,00
780.01.Muhabir Banka Masrafı	
120.ALICILAR	2.594,00
120.21.Yurt Dışı Alıcılar	
601.YURT DIŞI SATIŞLAR	72,00
601.90 İhracattan Doğan Kur Farkları	

Görüldüğünde ödemeli akreditif işlemlerinde, ithalatçı tarafından açılan akreditif aracı banka vasıtasıyla ihracatçıya ulaştırıldığında, ihracatçı tarafından mallar ithalatçıya sevk edilir. İhracatçı tarafından akreditif koşullarında belirlenen vesaikler ile aracı bankaya

²⁴⁵ Kızıl-Soğur, a. g. e. , s.102

²⁴⁶ Toroslu, a. g. e. , s.771

müracaat edilip, aracı banka tarafından vesaiklerin uygunluğu tespit edildiğinde ödeme yapılır. Ödeme için ihracatçı firma, mal bedeli kadar tutarı 102 Bankalar hesabına borç, 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak kaydeder. İlgili ödemenin 20.03.2015 tarihinde yapıldığı varsayılırsa, döviz kuru 2.590 TL/\$ olarak baz alınır ve ilgili kayıt aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

20/03/2015		
102. BANKALAR	2.590,00	
102.20.... Bankası		2.590,00
601.YURT DIŞI SATIŞLAR		
601.10. Doğrudan Yapılan İhracat		
601.10.005. İhracatı		

Kabul kredili akreditif işlemi, ihracatçı firma tarafından keşide edilen poliçenin ithalatçı firmanın kabulü ile malları gümrükten çekmesine imkân sağlayan ödeme türüdür. Kabul kredili akreditif işlemlerinin ihracatı, 120 Alıcılar hesabına borç, 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak olarak kaydedilir.

02/04/2015		
120. ALICILAR	2.594,00	
120.21.Yurt Dışı Alıcılar		2.594,00
601.YURT DIŞI SATIŞLAR		
601.10. Doğrudan Yapılan İhracat		
601.10.006. İhracatı		

İhracatçının keşide ettiği poliçenin ithalatçı firma tarafından kabul edilmesi ile düzenlenen yevmiye kaydında 121 Alacak Senetleri hesabının alt hesabı olan Portföydeki Yabancı Para Alacak Senetleri hesabı borçlandırılır, 120 Alıcılar hesabı alacaklandırılır.

02/04/2015		
121.ALACAK SENETLERİ	2.594,00	
121.10.002. Portföydeki Yabancı Para Alacak Senetleri		
120. ALICILAR		2.594,00
120.21.Yurt Dışı Alıcılar		

İthalatçının kabul ettiği portföydeki yabancı para cinsinden düzenlenmiş poliçenin vadesi gelmeden önce Portföydeki Yabancı Para Alacak Senetleri hesabını Tahsildeki Yabancı Para Alacak Senetleri hesabına devredilir.

02/04/2015	
121.ALACAK SENETLERİ	2.594,00
121.20.002. Tahsildeki Yabancı Para Alacak Senetleri	
121.ALACAK SENETLERİ	2.594,00
121.10.002. Portföydeki Yabancı Para Alacak Senetleri	

İthalatçının kabul ettiği Portföydeki Yabancı Para Cinsinden düzenlenmiş olan poliçenin vadesi geldiğinde 102 Bankalar hesabına borç, 121 Alacak Senetleri hesabının Tahsildeki Yabancı Para Alacak Senetleri alt hesabı ve tahsilatın yapıldığı tarihteki döviz kuru ile fiili ihracat tarihi döviz kuru arasındaki fark kadar 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak kaydedilir.²⁴⁷ Örneğimizde poliçenin tahsil tarihini 02.06.2015 olarak varsaydığımızda, döviz kuru 2,646 TL/\$ olarak baz alınır ve ilgili kayıt aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

02/06/2015	
102.BANKALAR	2.646,00
102.20.... Bankası	
121. ALACAK SENETLERİ	2.594,00
121.20.002. Tahsildeki Yabancı Para Alacak Senetleri	
601.YURT DIŞI SATIŞLAR	52,00
601.90 İhracattan Doğan Kur Farkları	

3.1.1.1.5.Konsinye satış ve ödeme şeklinde ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi

Genellikle piyasaya yeni giren ürünlerin pazarda tutunabilmeleri ve pazar paylarını arttırabilmeleri için tercih edilen konsinye satış şeklinde ödeme, konsinyatör vasıtasıyla malın yurt dışına çıkarıldıktan sonra ithalatçıya tanıtılması, kullanılması ve satılması

²⁴⁷ Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, a. g. e.** , s.58

işlemlerine dayanır. Konsinye satış şeklinin gerçekleşme aşamasına göre, öncelikle mallar yurt dışında satışa aracılık edecek olan konsinyatöre gönderilir. Malın yurt dışına sevk edilişi 152 Mamuller hesabının Yurt Dışına Konsinye Gönderilen Mamuller alt hesabında borç olarak, Stoktaki Mamuller alt hesabında alacak olarak izlenir. Örneğimizdeki malın maliyetinin 1.500,00 TL olduğu düşünülürse ilgili kayıt aşağıda şekilde gerçekleştirilir.

02/04/2015		
152.MAMULLER		1.500,00
152.10.09.Yurt Dışına Konsinye Gönderilen Mamuller		
152.MAMULLER		1.500,00
152.10.01.Stoktaki Mamuller		

Konsinye firma satışa sunduğu ürünlere alıcı bulunduğunda, ihracatçı konsinye firma adına kesin satış faturasını düzenler. Malların satışı ile ilgili kayıta, konsinye ihracatta satış faturasının tarihi ile fiili ihracat tarihi aynı olduğundan, satışın gerçekleştiği tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru baz alınarak 120 Alıcılar hesabına borç, 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak yazılır.²⁴⁸ Malların satış tarihi 02.06.2015 olarak düşünülürse ilgili kayıt aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

02/06/2015		
120.ALICILAR		2.678,00
120.21.Yurt Dışı Alıcılar		
120.21.001.Konsinyatör		
601.YURT DIŞI SATIŞLAR		2.678,00
601.20.Konsinye Mal Satışı		

Mallar satıldıktan sonra Yurt Dışı Konsinyatöre Gönderilen Mamuller hesabından çıkarılarak, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabına devredilir.

²⁴⁸ Kaya, Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, a. g. e. , s.366

05/06/2015

620.SATILAN MAMULLER MALİYETİ	1.500,00	
620.10.01.Satılan Yurt Dışı Konsinye Mamul Maliyeti		
152.MAMULLER		1.500,00
152.10.09.Yurt Dışına Konsinye Gönderilen Mamuller		

Konsinyatör, satışa konu olan ürünün bedelini ihracatçı firmaya anlaşma süresi içerisinde öder. İhracat bedelinin tahsil kaydında, tahsilatın yapıldığı günkü döviz kuru baz alınarak 102 Bankalar hesabına borç, satış tarihindeki döviz kuru baz alınarak 120 Alıcılar hesabına ve bu iki kur arasındaki fark baz alınarak 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak yazılır.

05/06/2015

102.BANKALAR	2.690,00	
102.20.... Bankası		
120.ALICILAR		2.678,00
120.21.001.Konsinyatör		
601.YURT DIŞI SATIŞLAR		12,00
601.90 İhracattan Doğan Kur Farkları		

Konsinyatöre ödenen komisyon gideri için, 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri hesabına borç, 102 Bankalar hesabına tahsilatın yapıldığı günkü döviz kuru baz alınarak alacak kaydedilir. Konsinyatörden alınan hizmetten yurt dışında yararlanıldığı için ödenen komisyon bedeline KDV hesaplanmaz.²⁴⁹

05/06/2015

760.Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri	100,00	
760.02.003.İhracat Yurt Dışı Komisyoncu Gideri		
102.Bankalar		100,00
102.20.... Bankası		

²⁴⁹ Kaya, Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, a. g. e. , s.368

3.1.1.2.İhracatta Satış İadelerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin ihraç ettikleri mallar, fiili ihraç tarihinden sonra kırılma, bozulma, istenilen kalitede olmama, sözleşme şartlarına uymama gibi çeşitli nedenlerle iade edilebilir. Mal serbest dolaşımdan çıktığı için iadesi durumunda, serbest dolaşımı girişi ithalat sayıldığından ithalat mevzuatına tabi tutulur. İhracat firmalarının, mallarının geri gelmesi halinde, malın fiili ihraç tarihinden ne kadar süre sonra geri geldiğini, geri gelen malın şekli itibariyle değişikliğe uğrayıp uğramadığını, KDV ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) iadelerinden faydalanılıp faydalanılmadığını, cari dönemde mi yoksa cari dönemden sonra mı geri getirildiğini, kur, vade ve fiyat farkı olup olmadığını incelemesi gerekir. Aynı zamanda bu malların yurda girişi KDV ve Gümrük Kanunu yönünden özellik arz ettiğinden, ilgili kanunlar karşısındaki durumlarının da incelenmesi gerekir.²⁵⁰

Gümrük Kanununun 168,169 ve 170. maddeleri gereği, serbest dolaşımda bulunan eşya fiili ihracat tarihinden sonra üç yıl içinde şekli değişmeden yeniden serbest dolaşıma girerse, beyan sahibinin talebi üzerine ithalat vergilerinden muaf tutulur. KDV Kanunu açısından, malla ilgili KDV iadesinden faydalanılmamış ise KDV'siz olarak gümrükten çekilebilir ancak KDV iadesinden faydalanılmış ise KDV'nin ödenmesi ya da teminat gösterilmesi gerekir.²⁵¹

İhracatçı firmanın ihracat işleminden doğan muhasebe kaydında 120 alıcılar hesabı borçlandırılıp, 601 Yurt Dışı Satışlar hesabı alacaklandırılır. Cari dönemde iadesi yapılan mal için KDV iadesinden faydalanılmamış ise, 610 Satış İadeleri hesabı iadenin geldiği günkü döviz kuru üzerinden borçlandırılır, ihracat işleminin kayıtlı kuru üzerinden 120 alıcılar hesabı alacaklandırılır. Cari dönemde ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak, olumsuz kur farkları ise 612 Diğer İndirimler hesabına borç olarak kaydedilir. Örneğin mal bedelinin 1000\$ olduğu bir işlemde, 15.06.2015 tarihinde döviz kurunun 2,680 TL/\$ olduğunu ve %10'luk bir oranda iade gerçekleştiğini varsayarsak, ilgili kayıt aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

²⁵⁰ Yaser Gürsoy, "Yurt Dışı Satış İadelerinin Muhasebe ve Vergi Uygulamalarındaki Yeri", <http://www.mizanturk.com.tr/Yurt-Disi-Satis-iadelerinin-Muhasebe-ve-Vergi-Uygulamalarindaki-Yeri-139-1735-Makale.html> (20.02.2015)

²⁵¹ Mustafa Gürhan Acar-Lütfi Çetin Çalı, "Katma Değer Vergisi Kanunu İhracat İstisnası ve İadeler İle Tevkifat Uygulamaları", Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Bursa, 2008, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yayinlar/2008/kdv.pdf> (20.02.2015) s.20

15/06/2015

610. SATIŞTAN İADELER	268,00	
610.02.Yurt Dışı Satış İadesi Ticari Mallar		
120. ALICILAR		265,00
120.21.Yurt Dışı Alıcılar		
601.YURT DIŞI SATIŞLAR		3,00
601.90 İhracattan Doğan Kur Farkları		

Cari dönemde iade edilen mal için KDV iadesinden faydalanılmış ise muhasebe kaydında, 610 Satış İadeleri hesabı ile 191 İndirilecek KDV hesabına borç, 120 alıcılar hesabına, 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına ve 102 Bankalar hesabına alacak yazılır.

15/06/2015

610.SATIŞTAN İADELER	268,00	
610.02.Yurt Dışı Satış İadesi Ticari Mallar		
191. İNDİRİLECEK KDV	48,00	
120. ALICILAR		265,00
120.21.Yurt Dışı Alıcılar		
601.YURT DIŞI SATIŞLAR		3,00
601.90.İhracattan Doğan Kur Farkları		
102.BANKALAR		48,00
102.20. ...Bankası		

Cari dönemden sonra ihraç edilen malların iade edilmesi durumunda 610 Satış İadeleri hesabı yerine 152 ve 153 gibi stok hesaplarına borç, 120 Alıcılar hesabına alacak kaydedilir. Gelen mallar için ortaya çıkan kur farkı olumlu ise 646 Kambiyo Kârları hesabına alacak, olumsuz ise 656 Kambiyo Zararları hesabına borç kaydedilir.²⁵² Örneğin 20.01.2016 tarihinde iadenin gerçekleştiğini ve döviz kurunun 2,710 TL/\$ olduğunu varsaydığımızda ilgili kayıt aşağıdaki gibi gerçekleştirilir.

²⁵² Gürsoy, a. g. m. , <http://www.mizanturk.com.tr/Yurt-Disi-Satis-iadelerinin-Muhasebe-ve-Vergi-Uygulamalarindaki-Yeri-139-1735-Makale.html> (20.02.2015)

20/01/2016

153. TİCARİ MALLAR	2.710,00	
120. ALICILAR		2.678,00
120.21.Yurt Dışı Alıcılar		
646.KAMBİYO KÂRLARI		32,00

3.1.1.3.İhracatta Şüpheli Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi

Şüpheli alacaklar hesabı ödeme süresi geçmiş, vadesi birkaç kez uzatılmış, yazı ile birkaç kez istenilmiş veya protesto çekilmiş ya da dava veya icraya sevk edilmiş senetli ve senetsiz alacakları kapsar. Tahsil edilmesi şüpheli hale gelen alacaklar 128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabında borçlandırılır. Alacağın tahsilinin yapılamayacağını kesinleşmesi halinde ise bu hesaba alacak kaydedilir.

Firma yurt dışındaki müşterisine, poliçe ile fiili ihrac tarihindeki kuru baz olarak ihracatını gerçekleştirildiğinde 121 Alacak Senetleri hesabına borç, 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak kaydeder.

02/04/2015

121.ALACAK SENETLERİ	2.594,00	
121.10.002. Portföydeki Yabancı Para Alacak Senetleri		
601.YURT DIŞI SATIŞLAR		2.594,00
601.10. Doğrudan Yapılan İhracat		
601.10.007. ...İhracatı		

Vadesi gelen alacak borçlusu tarafından ödenmediğinde idari takibe başlanması ve borçluya protesto çekilmesi durumunda, 127 Diğer Ticari Alacaklar hesabının alt hesabı olan Tahsili Gecikmiş İdari Takipteki Alacak Senetleri hesabına borç, 121 Alacak Senetleri hesabına alacak kaydedilir.

İdari Takip Başlangıç Tarihi

127. DİĞER TİCARİ ALACAK SENETLERİ	2.594,00	
127.02.Tahsili Gecikmiş Alacak Senetleri		
127.02.01.İdari Takipteki Alacak Senetleri		
121.ALACAK SENETLERİ		2.594,00
121.10.002. Portföydeki Yabancı Para Alacak Senetleri		

Protesto çekilmesine rağmen senedin ödenmemesi durumunda, alacak senedi kanuni takip için avukata teslim edildiğinde, kanuni takibin başladığı tarihteki kur baz alınarak 127 Diğer Ticari Alacaklar hesabının alt hesabı olan Tahsili Gecikmiş Kanuni Takipteki Alacak Senetleri hesabına borç, idari takibin başladığı tarihteki kur baz alınarak 127 Diğer Ticari Alacaklar hesabının alt hesabı olan Tahsili Gecikmiş İdari Takipteki Alacak Senetleri hesabına ve iki kur arasındaki fark kadar 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak kaydedilir.

Kanuni Takip Başlangıç Tarihi

127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	2.600,00	
127.02.Tahsili Gecikmiş Alacak Senetleri		
127.02.02.Kanuni Takipteki Alacak Senetleri		
127.DİĞER TİCARİ ALACAK SENETLERİ		2.594,00
127.02.Tahsili Gecikmiş Alacak Senetleri		
127.02.01.İdari Takipteki Alacak Senetleri		
601.YURT DIŞI SATIŞLAR		6,00
601.90.İhracattan Doğan Kur Farkları		

İcra takibine başlandığı tarihte ilgili kur üzerinden 128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabına borç, 127 Diğer Ticari Alacaklar hesabının Tahsili Gecikmiş Kanuni Takipteki Alacak Senetleri hesabına alacak kaydedilir.

İcra Takip Başlangıç Tarihi

128.ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	2.600,00	
128.Şüpheli Yabancı Paralı Senetli Alacaklar		
127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		2.600,00
127.02.Tahsili Gecikmiş Alacak Senetleri		
127.02.02.Kanuni Takipteki Alacak Senetleri		

Firmanın dönem sonunda henüz tahsil edemediği dava aşamasındaki alacağı için karşılık ayırmaya karar vermesi durumunda, ilgili kur baz alınarak 654 Karşılık Giderleri hesabına borç, 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabına alacak kaydedilir.

31/12/2015		
654.KARŞILIK GİDERLERİ	2.700,00	
654.02.01.Yurt Dışı Alacak Karşılık Giderleri		
129.ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI		2.700,00
129.02.01.Yurt Dışı Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		

Firmanın karşılık ayırdığı alacağını tahsil etmesi durumunda, tahsil tarihindeki kur baz alınarak 100 Kasa hesabına ve dönem sonu kuru baz alınarak 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabına borç, dönem sonu kuru baz alınarak 644 Konusu Kalmayan Karşılık hesapları ile 128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabına ve bu iki kur arasındaki fark kadar 646 Kambiyo Kârları hesabına alacak kaydedilir.

Tahsilat Tarihi		
100. KASA	2.650,00	
129. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	2.700,00	
129.02.01.Yurt Dışı Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		
644.KONUSU KALMAYAN KARŞILIK		2.650,00
128. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		2.600,00
128.01.Şüpheli Yabancı Paralı Senetli Alacaklar		
646. KAMBIYO KÂRLARI		100,00

3.1.2.İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İthalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi süreci ithal edilen malın maliyetinin hesaplanmasını içerir. Bu süreç ithalat işleminin başlaması ve tamamlanması arasında geçer. İthal edilen malın satın alma maliyeti hesaplanırken sigorta ve navlun bedeline gümrükte ödenen vergiler, fonlar ve yapılan yükleme, nakliye, komisyon gibi giderler ilave edilir. Bunlar dışında ithalat teminatı için ödenen faiz ve komisyonların da maliyete dâhil edilmesi gerekir.

Stok ile ilgili maliyete dâhil edilecek mal bedeli ve girdiler, ithalat işleminin tamamlanma aşamasına kadar 159 Verilen Sipariş Avansları hesabında izlenir. Bu hesaba

borç kaydedilir. Yurt dışından ithal edilen maddi duran varlıklar ile ilgili maliyete dâhil edilecek maliyet bedeli ve girdiler ise, ithalat işleminin tamamlanma aşamasına kadar 259 Verilen Avanslar hesabının alt hesaplarında takip edilir. İthalat işlemi tamamlandıktan sonra 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının alt hesaplarında toplanan tutarlar ilgili stok hesaplarına, 259 Verilen Avanslar hesabının alt hesaplarında toplanan tutarlar ise maddi duran varlıklar hesabına aktarılır. Yapımı belirli bir süre alan ve imalatı işletme tarafından gerçekleştirilen maddi duran varlıklar yapım süresince 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının alt hesaplarında borç olarak izlenir. İmalatı işletme tarafından gerçekleştirilen Maddi Duran Varlıklarla ilgili olarak yapılan ilk madde, işçilik ve imalatla ilgili diğer giderler de bu hesaba borç kaydedilir. İthalat işleminin tamamlanmasından sonra, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının alt hesaplarında toplanan tutarlar ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilerek aktarılır ve karşılığında 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı alacaklandırılır.²⁵³

İthalat gümrük beyannamesinin tüm işlemleri gümrük idaresi tarafından tamamlanarak, ithalata konu olan malın Türkiye gümrük bölgesine girişi, fiili ithalat olarak adlandırılır. Fiili ithalatın gerçekleştirildiği gümrük idaresince gümrük beyannamesinin sekiz (8) numaralı nüshasına mühür ile birlikte işlenir ve buna fiili ithalat giriş tarihi denir. İlgili işlemin muhasebe kaydının yapılabilmesi için gümrük beyannamesinin sekiz (8) numaralı nüshasının ithalatçıya teslimi gerekir. İthalat Gümrük Beyannamesinde 22 numaralı sütunda yazan döviz miktarı ile 23 numaralı sütunda yazan döviz kuru, yapılan ithalatın fatura bedelini oluşturur. Fatura tarihi, gümrük beyannamesinin beyan tarihi ve fiili ithalat tarihi birbirinden farklı olabilir. Bu durumda muhasebeleştirilme işleminde fiili ithalat giriş tarihi baz alınır. Gümrük beyannamesinin 22 numaralı sütununda yer alan döviz miktarı ile fiili ithalat giriş tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru çarpılarak ithalatın TL cinsinden değeri ile muhasebe kaydı yapılır. Uygulamada günlük kur bir gün önceden ilan edildiğinden, fiili ithalat tarihi 07.10.201X ise muhasebeleştirilmesi yapılırken 06.10.201X tarihindeki kur dikkate alınır.²⁵⁴

²⁵³ Gürsoy, **İthalat ve İhracat Muhasebe Uygulamaları**, a. g. e. , s. 57

²⁵⁴ Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**, a. g. e. , s. 96

3.1.2.1.Ödeme Şekillerine Göre İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Ödeme şekillerine göre ithalat kayıtlarının muhasebeleştirilmesi; peşin ödeme şeklinde ithalat kaydı, mal mukabili ödeme şeklinde ithalat kaydı, vesaik mukabili ödeme şeklinde ithalat kaydı ve akreditifli ödeme şeklinde ithalat kaydının muhasebeleştirilmesi olarak ele alınır.

3.1.2.1.1.Peşin ödeme şeklinde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi

Peşin ödeme şeklinde ithalat işlemi gerçekleşmeden ihracatçıya mal bedeli transfer edildiğinden, transfer tutarı döviz satış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç, 102 Bankalar hesabına alacak kaydedilir.

02/04/2015		
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	2.594,00	
159.20.Verilen Yurt Dışı Sipariş Avansları		
102.BANKALAR		2.594,00
102.20.... Bankası		

Mal bedelinin transferi esnasında banka tarafından alınan masraflar 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının ilgili alt hesabına borç, 102 Bankalar hesabına alacak kaydedilir.

02/04/2015		
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	100,00	
159.30.İthalat Sipariş Giderleri		
102.BANKALAR		100,00
102.20. ...Bankası		

Mal bedeli transfer edildikten sonra ihracatçı firma malları sevk ederken, malın faturası ve diğer ilgili vesaikleri de ithalatçıya gönderir. İthalatçı mal faturasına bağlı olarak ihracatçının avans hesabını kapatır.²⁵⁵

²⁵⁵ MEGEP, **Muhasebe ve Finansman-İthalat Kayıtları**, Ankara, 2011, s. 5

02/06/2015

159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	2.694,00	
159.30.İthalat Sipariş Giderleri		
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		2.694,00
159.20.Verilen Yurt Dışı Sipariş Avansları		

EXW, FCA, FAS, FOB, CFR ve CPT teslim şekillerinin anlaşmalarına bağlı olarak, malların nakliyat sigortaları ithalatçı tarafından yapılır. Bu durumda sigorta poliçesi tutarı kadar 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç, aynı tutar kadar 320 Satıcılar hesabına alacak kaydedilir. Eğer poliçe bedeli hemen ödenir ise 100 Kasa hesabı alacaklandırılır. Sigorta poliçesi tutarının 80,00 TL olduğu varsayılırsa ilgili kayıt aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

02/06/2015

159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	80,00	
159.30.İthalat Sipariş Giderleri		
320.SATICILAR		80,00
320.01.Yurt İçi Satışlar		

EXW, FCA, FAS ve FOB teslim şekilleriyle yapılan ithalat işlemlerinde navlun ücreti de ithalatçı tarafından ödenir. Bu durumda ödenen navlun tutarı kadar 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç, 100 Kasa hesabına alacak kaydedilir. Eğer navlun faturası daha sonra ödenecek ise 100 Kasa yerine 320 Satıcılar hesabı alacaklandırılır. Navlun ücretinin 50,00 TL olduğu varsayılırsa ilgili kayıt aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

02/06/2015

159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	50,00	
159.30.İthalat Sipariş Giderleri		
100. KASA		50,00

Mallar gümrüğe geldikten sonra ithalat işlemine başlanır. İthalatçılar tarafından 492 sayılı Kanunun mükerrer 138.Maddesi gereğince, ithalata konu olan mal bedeli üzerinden,

T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru ile hesaplanan matrahın %1,2'si ilgili vergi dairesine veya gümrük veznesine ithalat harcı olarak yatırılır.²⁵⁶ İthalat harcının muhasebe kaydında yatırılan tutar kadar 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç, karşılığında aynı tutar kadar 100 Kasa hesabına alacak kaydedilir.²⁵⁷

02/06/2015	
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	31,00
159.30.İthalat Sipariş Giderleri	
159.30.001.İthal Harcı	
100.KASA	31,00

Vadeli ithalat işlemlerinde mal bedelinin %6'sı kadar Kaynak Kullanımı Destekleme Primi bankalar aracılığıyla ödenir. İthalatçı tarafından prim tutarı kadar 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç, 102 Bankalar hesabına alacak kaydedilir.²⁵⁸

02/06/2015	
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	155,00
159.30.İthalat Sipariş Giderleri	
159.30.002.KKDF	
102.BANKALAR	155,00
102.20. ...Bankası	

İthalat sürecinde ödenmesi gereken ardiye ücreti, gümrük vergisi, fonlar ile diğer ithalat giderleri ve KDV için gümrük idaresine blok çek verilmesi durumunda ödenen masraflarla ilgili tutarlar 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç kaydedilir. İlgili işlemde ödenen 191 İndirilecek KDV tutarı borç kaydedilir ve borç toplamı kadar 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabına alacak kaydedilir. İlgili masraf tutarı toplamının 90,00 TL düşünülürse yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

²⁵⁶ <http://muhasebeturk.org/ecopedia/392-i/30043-ithal-harci-nedir-ne-demek.html> (25.02.2015)

²⁵⁷ Toroslu, a. g. e. , s. 746

²⁵⁸ Ferudun Kaya, **Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, a. g. e. , s.479

02/06/2015

159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	90,00	
159.30.İthalat Sipariş Giderleri		
159.30.003.Ardiye Ücreti		
159.30.004.Gümrük Vergisi		
159.30.005.Fonlar		
159.30.006.Diğer İthalat Masrafları		
191.İNDİRİLECEK KDV	16,20	
103.VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		106,20
103.01.Verilen Çekler		

Bloke çekin bedeli gümrük idaresi tarafından bankadan tahsil edildiğinde çek tutarı kadar 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabına borç, 102 Bankalar hesabına alacak kaydedilir.²⁵⁹

02/06/2015

103.VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	90,00	
103.01.Verilen Çekler		
102.BANKALAR		90,00
102.20. ...Bankası		

Eğer işlemler gümrük komisyoncusu aracılığıyla yürütülürse, komisyoncu hizmet faturasını ithalatçı firmaya gönderdiğinde ilgili tutar 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına ve 191 İndirilecek KDV hesabına borç, 320 Satıcılar hesabına alacak kaydedilir.

02/06/2015

159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	40,00	
159.30.İthalat Sipariş Giderleri		
159.30.007.Gümrükçü Masrafları		
191.İNDİRİLECEK KDV	7,00	
320.SATICILAR		47,00
320.01.Yurt İçi Satışlar		

²⁵⁹ Toroslu, a. g. e. , s. 747-748

İthalatın fiilen gerçekleştiği tarihe kadar oluşan mal bedeli, eğer ithal edilen mal ilk madde malzeme ise 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına, satın alınan ticari mal ise 153 Ticari Mallar hesabına borç, 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına alacak kaydedilir. Bu şekilde 159 Verilen Sipariş Avansları hesabı kapatılmış olur.²⁶⁰

.././2015	
150.İLK MADDE VE MALZEME / 153. TİCARİ MALLAR	3.140,00
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	3.140,00
159.30.İthalat Sipariş Giderleri	
159.30.001.İthal Harcı	
159.30.002.KKDF	
159.30.003.Ardıye Ücreti	
159.30.004.Gümrük Vergisi	
159.30.005.Fonlar	
159.30.006.Diğer İthalat Masrafları	
159.30.007.Gümrükçü Masrafları	

3.1.2.1.2.Mal mukabili ödeme şeklinde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi

Mal mukabili ödeme şeklinde, ödeme ithalatın fiilen gerçekleşmesinden sonra yapıldığından yevmiye kaydında farklılıklar vardır. İhracatçı tarafından sevk esnasında mal faturası ve ilgili vesaikler gönderilir. Gelen mal faturası, 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının mal mukabili alt yardımcı hesabına borç kaydedilir. Karşılığında mal bedelinden dolayı oluşan dövizli borç 320 Satıcılar hesabına alacak kaydedilir.²⁶¹

02/04/2015	
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	2.594,00
159.30.İthalat Sipariş Giderleri	
320.SATICILAR	2.594,00
320.02.Yurt Dışı Satıcılar	

İthalat fiilen gerçekleşip, ithalatçı mal bedelini ihracatçıya transfer ettiğinde 320 Satıcılar hesabını borçlandırır. Fatura tarihindeki döviz satış kuru ile mal bedelinin transfer

²⁶⁰ MEGEP, **Muhasebe ve Finansman-İthalat Kayıtları**, Ankara, 2011, s.8

²⁶¹ Aydın-Sevim, **a. g. e.**, s.182

edildiği tarihteki döviz satış kuru arasındaki fark 159 Verilen Sipariş Avanslarının İthalat Sipariş Giderleri alt hesabına borç kaydedilir ve 320 hesap tutarı ile toplamı kadar 102 Bankalar hesabı alacaklandırılır.

02/06/2015	
320.SATICILAR	2.594,00
320.02.Yurt Dışı Satıcılar	
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	50,00
159.30.İthalat Sipariş Giderleri	
102.BANKALAR	2.644,00
102.20. ...Bankası	

İthalat fiilen gerçekleştiğinde 159 Verilen Sipariş Avansları hesabını kapatmak için, ithalata konu olan mal ticari mal ise 153 Ticari Malları hesabına, ilk madde ise 150 İlk Madde Malzeme hesabına aktarılır.

02/06/2015	
150.İLK MADDE VE MALZEME / 153. TİCARİ MALLAR	2.594,00
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	2.594,00
159.30.İthalat Sipariş Giderleri	

Ancak ithalat işlemi tamamlandığında ilgili mal iç piyasada satılır ise, mal bedelinin işlem sonrası transferi nedeniyle oluşan kur farkı, 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının 150 veya 153 hesaplar ile kapatılması nedeniyle 656 Kambiyo Zararları hesabı borçlandırılır.

02/06/2015	
320.SATICILAR	2.594,00
320.02.Yurt Dışı Satıcılar	
656.KAMBİYO ZARARLARI	50,00
656.06.İthalat Kur Farkı Zararları	
102.Bankalar	2.644,00
102.20. ...Bankası	

3.1.2.1.3. Vesaik mukabili ödeme şeklinde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi

Vesaik mukabili ödeme şeklinde ithalata ait giderler ve ilgili hesapların stok hesaplara aktarımı, peşin ödeme ithalat kaydında olduğu gibidir. İthalatçı fatura bedelini ihracatçıya transfer ederek bankadan mal ile ilgili vesaikleri aldığı anda ithalatını fiilen gerçekleştirmiş olur. Yapılan transfer tutarı kadar 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç, 102 Bankalar hesabına alacak kaydedilir.

02/04/2015		
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	2.594,00	
159.30.İthalat Sipariş Giderleri		
102.BANKALAR		2.594,00
102.20. ...Bankası		

3.1.2.1.4. Akreditif ödeme şeklinde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi

Akreditif işlemlerinde ithal edilen malın bedeli, mal teslim edildikten sonra ve akreditifin vadesi geldiğinde ödenir. Bu nedenle, yapılan her türlü ithalat giderleri ile malın bedeli döviz satış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek 159 Verilen Sipariş Hesapları hesabına borç, 320 Satıcılar hesabına alacak kaydedilir. Eğer ithalata ait masraflar peşin olarak ödenecek ise 100 Kasa veya 102 Bankalar hesabı alacaklandırılır.

Akreditifin açılması için banka hesabından ödenen masraf 159 Verilen Sipariş Avanslarına borç, 102 Bankalar hesabına alacak olarak kaydedilir.

.././2015		
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1.000,00	
159.30.İthalat Sipariş Giderleri		
102.BANKALAR		1.000,00
102.20.... Bankası		

Akreditif ile ilgili masraflar nakden ödendiğinde 159 Verilen Sipariş Avansı ile 191 İndirilecek KDV hesabına borç, 100 Kasa hesabına alacak kaydedilir.

.../2015		
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1.000,00	
159.30.İthalat Sipariş Giderleri		
191.İNDİRİLECEK KDV (%18)	180,00	
100.KASA		1.180,00

İthalatın fiili tarihi geldiğinde T.C. Merkez Bankası döviz kuru üzerinden malın bedeli hesaplanarak satıcıya ödenecek tutar 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç, 320 Satıcılar hesabına alacak olarak kaydedilir.

Fiili İthalat Tarihi		
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	2.594,00	
159.20.Verilen Yurt Dışı Sipariş Avansları		
320.SATICILAR		2.594,00
320.Şirketi		

Malın bedeli transfer edildiğinde 320 Satıcılar hesabında bulunan tutar kadar borç, çıkan olumsuz kur farkı tutarı kadar 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç ve transfer edilen toplam tutar kadar döviz satış kuru baz alınarak 102 Bankalar hesabına alacak kaydedilir.

Mal Bedeli Transfer Tarihi		
320.SATICILAR	2.594,00	
320.01.Şirketi		
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	50,00	
159.30.İthalat Sipariş Giderleri		
102.BANKALAR		2.644,00
102.20.... Bankası		

Eğer ithal edilen mal, bedelinin ödenmesinden önce transfer edilmiş ise oluşan kur farkı 656 Kambiyo Zararları hesabına borç kaydedilir.

.././2015

320.SATICILAR	2.594,00	
320. 01.....Şirketi		
656.KAMBİYO ZARARLARI	50,00	
656.06.İthalat Kur Farkı Zararları		
102.BANKALAR		2.644,00
102.20.... Bankası		

İthalatın fiilen gerçekleşmesinden sonra 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının alt hesaplarında aktarma işleminin gerçekleşmesi, yurt dışı avansının ithalat sipariş giderleri hesabına devrinin yapılması gerekir.

.././2015

159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	2.644,00	
159.30.İthalat Sipariş Giderleri		
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		2.644,00
159.20.Verilen Yurt Dışı Sipariş Avansları		

İşlemin kapatılması için 159 Verilen Sipariş Avansları hesabı, ithalata konu olan mal ticari mal ise 153 Ticari Mallar, ilk madde malzeme ise 150 İlk Madde Malzeme hesabına aktarılır.²⁶²

.././2015

150.İLK MADDE MALZEME / 153.TİCARİ MALLAR	2.644,00	
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		2.644,00
159.30.İthalat Sipariş Giderleri		

3.1.2.2.Hizmet İthalatının Muhasebeleştirilmesi

Firmalar yurt dışından ilk madde malzeme, ticari mal ve maddi duran varlık ithalatı yapabildikleri gibi hizmet ithalatı da yapabilirler. Bu ithalat danışmanlık, eğitim, sağlık hizmeti alınması veya know-how, marka kullanım hakkı ya da bir lojistik firmasından taşıma hizmeti satın alınması şeklinde olabilir. Hizmetlerin ithalatı yurt dışındaki gerçek

²⁶² Ferudun Kaya, *Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, a. g. e.* , s. 480-485

veya tüzel kişilerin Türkiye'ye gelerek ilgili hizmeti gerçekleştirmeleri veya Türkiye'deki işletmelerin bu hizmetleri yurt dışında gördürüp Türkiye'de faydalanmaları ile ortaya çıkar.

Hizmet ithalatı işlemlerinin muhasebeleştirilmesine örnek olarak danışmanlık hizmeti satın alımını ele aldığımızda, danışmanlık hizmetinin satın alınması kaydında, hizmet bedeli 770 Genel Yönetim Gideri hesabına fatura tarihindeki döviz alış kuru üzerinden hesaplama yapılarak borç kaydedilir. Genel Yönetim Gideri üzerinden hizmetin tabi olduğu KDV oranı hesaplanarak 191 İndirilecek KDV hesabı borçlandırılır. Genel Yönetim Giderine hesaplanan tutar kadar 320 Satıcılar hesabına ve İndirilecek KDV'ye hesaplanan tutar kadar 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabına alacak kaydedilir.

.../.../2015		
770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	xxx	
770.10.Mali Danışmanlık Hizmeti		
191.İNDİRİLECEK KDV	xxx	
320.SATICILAR		xxx
320.01.Şirketi		
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		xxx

Ödeme tarihindeki döviz kuru, fatura tarihindeki döviz alış kurundan daha yüksek ise, aradaki fark danışmanlık ücretinin ödenmesi kaydında 780 Finansman Giderleri hesabına borç olarak kaydedilir. Danışmanlık hizmeti şirketinin tabi olduğu gelir vergisi stopajı, danışmanlık için belirlenen tutarın gelir vergisi stopaj oranı ile çarpılıp ödeme tarihindeki döviz kuru baz alınarak hesaplanması ile 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabına alacak olarak kaydedilir.²⁶³

²⁶³ Ahmet Gökgöz-Ayberk Şeker, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, Dora Basımevi, Bursa, 2014, s. 265-267

.././2015

320.SATICILAR	xxx	
320.01Şirketi	xxx	
780. FİNANSMAN GİDERLERİ	xxx	
780.07.Kur Farkı	xxx	
102.BANKALAR		xxx
102.20.... Bankası		xxx
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		xxx

3.1.2.3.Kabul Kredili İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kabul kredili ithalat işlemlerinde yurt dışındaki satıcı firma malları sevk ederken, ilgili vesaiklerle birlikte bir poliçeyi de banka aracılığıyla gönderir. İthalatçı firma poliçeye kabul şerhi koyarak vesaiklerini alır ve ithalatı fiilen gerçekleştirir. Borç poliçeye dayalı olduğundan kabul kredili ithalat işlemlerinde yurt dışındaki satıcılara olan borç 320 Satıcılar hesabında değil, 321 Borç Senetleri hesabında izlenir.

Kabul kredili ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesine örnek olarak bir makine ithalatını ele alırsak, maddi duran varlığın gümrükten çekildiği tarihte yapılacak olan kayıta, bu tarihte gümrük beyannamesinde yazılı olan döviz kuru üzerinden hesaplanan ithalat bedeli 259 Verilen Avanslar hesabına borç kaydedilir. Aynı tutar oranında 320 Satıcılar hesabı alacaklandırılır.

.././2015

259.VERİLEN AVANSLAR	xxx	
259.03.İthal Edilen Maddi Duran Varlık Bedeli	xxx	
320.SATICILAR		xxx
320.01.Şirketi		xxx

İthalat için ödenen vergi hariç harçlar, nakliyat gideri, sigorta gideri, gümrük vergisi, montaj ödemeleri vb. şekilde yapılan giderler 259 Verilen Avanslar hesabının alt hesaplarında borçlandırılır. Maddi duran varlık alış KDV'si ve ithalat giderleri KDV'si toplanarak 191 İndirilecek KDV hesabına borç yazılır. Yapılan giderlerin ödenme şekline

göre 100 Kasa, 102 Bankalar veya 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesapları alacaklandırılır.

		.././2015	
259.VERİLEN AVANSLAR		xxx	
259.03.01 (İlgili Giderlere Ait Alt Hesaplar)		xxx	
191.İNDİRİLECEK KDV		xxx	
191.01.Maddi Duran Varlık Alış KDV'si		xxx	
191.02.İthalat Giderleri KDV'si		xxx	
100. KASA			xxx
102.BANKALAR			xxx
102.20. . . . Bankası			xxx
103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ			xxx

Poliçenin kabulü tarihinde yapılacak olan kayıtta, mal bedelinin gümrük beyannamesi üzerindeki alış kuru baz alınarak hesaplanan tutar kadar 320 Satıcılar hesabına ve poliçenin imzalandığı tarihteki döviz kuru ile aralarındaki fark kadar tutar 259 Verilen Avanslar hesabının kur farkları alt hesabına borç kaydedilir. Borç tutarı toplamı kadar 321 Borç Senetleri hesabı alacaklandırılır.

		Poliçenin Kabul Tarihi	
320.SATICILAR		xxx	
320. . . .Şirketi		xxx	
259.VERİLEN SAVANSLAR		xxx	
259.04.Kur Farkları		xxx	
321.BORÇ SENETLERİ			xxx
321.02.Yabancı Paralı Senetler			xxx

İthalat işleminin kapatılışında 259 Verilen Avanslar hesabının, maddi duran varlığın gümrükten çekilişi kaydında, ithalat giderlerinin kaydında ve poliçenin kabulü kaydında hesaplanan tutarlarının toplam bedeli aktarılır. İlgili örnek makine ithalatı üzerine olduğundan, 259 Verilen Avanslar hesabında biriken tutar, 253 Tesis Makine ve Cihazlar hesabına aktarılır.

.../.../2015

253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	xxx	
259. VERİLEN AVANSLAR		xxx
259.05. İthalat Sipariş ve Giderleri		xxx

Poliçenin kabulü kaydında alacaklandırılan 321 Borç Senetleri hesabı, ithalat bedelinin ödenmesi kaydında borçlandırılır. Poliçenin kabulü tarihindeki kur ile ithalat bedeline ait poliçenin ödendiği tarihteki kur farkı kadar tutar 780 Finansman Giderleri hesabı borçlandırılır. Borç toplamı kadar 102 Bankalar hesabı alacaklandırılır.

.../.../2015

321. BORÇ SENETLERİ	xxx	
321.02. Yabancı Paralı Senetler	xxx	
780. FİNANSMAN GİDERLERİ	xxx	
780.07. Kur Farkı	xxx	
102. BANKALAR		xxx
102.20.... Bankası		xxx

3.2. MODEL İŞLETMELER ÜZERİNDE İHRACAT VE İTHALAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu kısımda model işletmeler üzerinde ithalat ve ihracat işlemleri örnekler yardımıyla incelenecektir. İthalat işlemi örneği olarak, model alınan işletmenin yapmış olduğu ticari mal ithalatı muhasebeleştirilecektir.

3.2.1. İthalat İşlemi Örneği İçin Model Alınan İşletme Hakkında Genel Bilgi

Model olarak alınan işletme 1960'lı yıllardan beri hazır giyim sektöründe faaliyet gösteren, Ankara, Elazığ, Adıyaman, Gaziantep, İstanbul, Samsun, Yozgat, Zonguldak, Diyarbakır, Şırnak gibi ülkemizin birçok yerinde satış noktaları bulunan bir firmanın Bursa bayiliğidir. Spor ve klasik stillerde birçok giyim ürününü satışa sunmaktadır. Bunlar kazak, gömlek, bluz gibi bay ve bayan üst giyim ürünleri ve şapka, çanta, cüzdan gibi aksesuar ürünleri ile ayakkabı çeşitleridir.

Firma ürünlerinin tasarım ve üretimini gerçekleştirmekle birlikte yurt dışından ithal ettiği malları, üzerlerinde herhangi bir değişiklik yapmaksızın yurt içinde satmaktadır. Örnek olarak ele aldığımız işlem, firmamızın İtalyan bir şirketten ticari mal ithal etmesi ile oluşan ticari işlemin muhasebeleştirilmesi şeklindedir.

3.2.2. Ticari Mal İthalatı Örneği

Model işletme İtalyan firma ile ticari mal ithalatı için ithalat sözleşmesi yapmıştır. İşlemden teslim şekli Ticari İşletmede Teslim (EXW), ödeme şekli ise peşin ödemedir. İthalata konu olan mal 52 adet çanta olup, toplam tutar 7.025 Euro'dur.

İşlemden peşin ödeme şekli kullanıldığından, ithalatçı işlem gerçekleşmeden önce 24.11.2014 tarihinde mal bedelini ihracatçıya göndermiştir. Ödeme 2,7609 TL kur ile Türkiye İş Bankası üzerinden gerçekleşmiştir. Bankaya ödenen transfer masrafı (EK 1) 40,00 TL'dir. İtalyan firmanın gümrük idaresince A.TR belgesi (EK 2) düzenlenmiştir. 52 adet çanta için düzenlenmiş olan fatura (EK 3) 26.11.2014 tarihinde ithalatçı firmaya ulaşmıştır.

24/11/2014		
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	19.435,32	
159.01. İhracatçı Firma 7.025,00 Euro (2,7609 TL kur)	19.395,32	
159.02. İthalat Banka Transfer Masrafı	40,00	
102. BANKALAR		19.435,32
102.01. Türkiye İş Bankası		19.395,32
*İthalat Bedeli 7.025,00 Euro (2,7609 TL kur)		
102.02. İthalat Banka Transfer Masrafı		40,00

EXW teslim şeklinde ihracatçı firmanın bankasına mal bedeli gönderildikten sonra, taşıma ücreti ithalatçı firmaya ait olduğundan, model işletme 08.12.2014 tarihinde X Lojistik Taşımacılık ve Destek Hizmetleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'ye, malların İtalya'dan Türkiye'ye karayolu ile getirilmesi için, 691,70 TL (250,00 Euro x 2,76680 TL/Euro) navlun hizmet bedeli ödemiştir. (EK 4) İlgili bedel taşıma işleminden sonraki bir tarihte ödendiğinden 336 Diğer Çeşitli Borçlar hesabı alacaklandırılmış ve ticari malın maliyetine eklenmiştir.

08/12/2014

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	691,70	
159.03. İthalat Masrafları	691,70	
159.03.01. Navlun Hizmet Bedeli	691,70	
* X Lojistik 167645 nolu ft.		
336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		691,70
336.01. X Lojistik		
*08.12.2014 tarih-167645 nolu ft.		691,70

Mallar lojistik firması tarafından ilk olarak Pendik Gümrük Müdürlüğü'ne getirilmiştir. Burada antrepoya alınarak, Erenköy Gümrük Müdürlüğü'ne götürülmüştür. Bu nedenle işlemimizde ilki Pendik Gümrük Müdürlüğü'nde (EK 5), ikincisi Erenköy Gümrük Müdürlüğü'nde (EK 6) düzenlenmiş olan iki adet GB bulunmaktadır. İşletme anlaşmalı olduğu ABC Gümrük Müşavirliği'ne 19.12.2014 tarihinde 100,00 TL antrepo hizmet bedeli, 10,00 TL matbu evrak bedeli ve %18 KDV tutarı olarak 19,80 TL ödeme yapmıştır. (EK 7) İlgili işlem için 50,00 TL yolluk ücreti ve 55,00 TL damga vergisi ABC Gümrük Müşavirliği tarafından ödenmiş ve 19.12.2014 tarihinde işletmeye borç dekontu (EK 8) gönderilmiştir.

	19/12/2014	
153. TİCARİ MALLAR	215,00	
153.02. İthalat Masrafları	215,00	
153.02.02. Antrepo Hizmet Bedeli	110,00	
* ABC Gümrük Müşavirliği 193105 nolu ft.		
153.02.03. Yolluk Ücreti	50,00	
* ABC Gümrük Müşavirliği 91864 nolu ft.		
153.02.04. Damga Vergisi	55,00	
*ABC Gümrük Müşavirliği 91864 nolu ft.		
191. İNDİRİLECEK KDV	19,80	
191.02. %18 İndirilecek KDV	19,80	
*ABC Gümrük Müşavirliği 193105 nolu ft.		
336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		234,80
336.02. ABC Gümrük Müşavirliği		234,80

23.12.2014 tarihinde mallar işletmeye ulaşmıştır. 24.11.2014 'de, ihracatçı firmaya sipariş avansı gönderildiğinde, kur 2,7609 TL iken 23.12.2014'de 2,8653 TL'ye yükselmiştir. Arada oluşan kur farkı kambiyo kârı hesabında izlenmiştir.

23/12/2014		
153. TİCARİ MALLAR	20.168,73	
153.01. İthal Edilen Mallar	20.128,73	
* 7.025 Euro (2,8653 TL kur)		
*19.12.2014 tarih-215723 nolu Gümrük Giriş Beyannamesi		
153.02.İthalat Masrafları	40,00	
153.02.05. İthalat Banka Transfer Masrafı	40,00	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		19.435,32
159.01. İhracatçı Firma 7.025 Euro (2,7609 TL kur)		19.395,32
159.02.İthalat Banka Transfer Masrafı		40,00
646. KAMBIYO KÂRLARI		733,41
646.01. İthalat Kur Farkı Geliri		733,41

Erenköy Gümrük Müdürlüğü'nde ithalat için yapılan 371,75 TL ek mali yükümlülük, 1.903,53 TL KDV ve 55,00 TL damga vergisi masrafları (EK 9) ABC Gümrük Müşavirliği tarafından ödenmiştir.

23/12/2014		
153. TİCARİ MALLAR	426,75	
153.02. İthalat Masrafları	426,75	
153.02.06. Gümrük Vergisi	371,75	
*19.12.2014 tarih-215723 nolu Gümrük Giriş Beyannamesi		
153.02.04.Damga Vergisi	55,00	
*19.12.2014 tarih-215723 nolu Gümrük Giriş Beyannamesi		
191. İNDİRİLECEK KDV	1.903,53	
191.01. %8 İndirilecek KDV	1.903,53	
*19.12.2014 tarih-215723 nolu Gümrük Giriş Beyannamesi		
336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		2.330,28
336.02. ABC Gümrük Müşavirliği		2.330,28

25.12.2014 tarihinde X Lojistik Taşımacılık ve Destek Hizmetleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. tarafından işletmeye, 70,91 TL (25,00 Euro x 2,83630 TL/Euro) evrak hazırlama bedeli, İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçı Birliği'ne (İTKİB) 13,00 TL İTKİB bedeli, 1,42 TL palet etiketleme bedeli (0,50 Euro x 2,83630 TL/Euro), 70,91 TL ardiye hizmet bedeli (25,00 Euro x 2,83630 TL/Euro) ve 71,90 TL terminal hizmet bedeli (25,00 Euro x 2,83630 TL/Euro) faturası (EK 10) gönderilmiştir. Evrak hazırlama bedeli, İTKİB bedeli ve palet etiketleme bedeli %18 KDV'ye tabi tutulurken, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre gümrüklü genel antrepolarda yapılan ardiye ve terminal hizmet bedelleri KDV'den muaftır. İlgili bedeller ve KDV toplamı 242,51 TL olup, ABC Gümrük Müşavirliği tarafından ödenmiştir ve 27.12.2014 tarihinde borç dekontu işletmeye gönderilmiştir. (EK 11) Faturada toplam bedel ardiye başlığı altında yazılmıştır. Ancak 242,51 TL yerine yanlışlıkla 249,96 TL olarak yazılmıştır. Bu yanlış muhasebe kayıtlarında düzeltilmiştir.

Y Kurye ve Paket Taşıma Tic. Ltd. Şti.'ye 25,00 TL kurye hizmet bedeli (EK 15) ve ABC Gümrük Müşavirliği'ne 400,00 TL ithalat hizmet bedeli, 10,00 TL matbu evrak bedeli olmak üzere 410,00 TL gümrükleme hizmet bedeli (EK 12) ödenmiştir.

27/12/2014		
153. TİCARİ MALLAR	662,15	
153.02. İthalat Masrafları	662,15	
153.02.07. Ardiye Hizmet Bedeli	227,15	
* Türker Lojistik 666388 nolu ft.		
153.02.08. Kurye Hizmet Bedeli	25,00	
*Rüzgar Kurye 308599 nolu ft.		
153.02.09. Gümrükleme Hizmet Bedeli	410,00	
*ABC Gümrük Müşavirliği 193468 nolu ft.		
191. İNDİRİLECEK KDV	93,66	
191.02. %18 İndirilecek KDV	93,66	
* Türker Lojistik 666388 nolu ft.	15,36	
* Rüzgar Kurye 308599 nolu ft.	4,50	
* ABC Gümrük Müşavirliği 193468 nolu ft.	73,80	
336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		755,81
336.02. ABC Gümrük Müşavirliği		755,81

3.2.3. İhracat İşlemi Örneği İçin Model Alınan İşletme Hakkında Genel Bilgi

Model olarak alınan Z işletmesi stadyumlara, kültür merkezlerine ve kampüslere ofis mobilyaları, koltukları ve kanepeleri üretmektedir. 1989 yılında üretime başlamıştır. 66 yurt içi, 11 yurt dışı temsilciliği mevcuttur. 35 ülkede ürünlerini tüketiciyle buluşturmaktadır. Gelişmiş bir Ar-Ge Merkezi ile TÜBİTAK destekli test laboratuvarları bulunmaktadır. ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemi ve ISO 10002 Müşteri Memnuniyet Sertifikası'nın yanı sıra EFQM Mükemmellik Ödülü'ne laik görülmüştür.

3.2.4. Model İşletmede İhracat Uygulama Örneği

Z işletmesi Belçika'da bulunan ithalatçı firma ile, 13.980,75 Euro tutarında 65 adet konferans koltuğu ihracatı ile ilgili sözleşme yapmıştır. Yapılan sözleşmede ödemenin akreditifle yapılacağı belirtilmiştir. İşlemden teslim şekli ise Ticari İşletmede Teslim (EXW)'dir.

İthalatçı firma ihracatçı lehine akreditif açılması için bankasına talimat vermiştir. Bu banka amir banka olarak adlandırılır ve akreditifli ihracat işlemlerinde genellikle amir banka ihracatçının ülkesinde bulunan bir bankayla, akreditifin açıldığını ihracatçıya ihbar veya teyit etmesi için anlaşır. Ancak işlemimizde teyit bankası bulunmamaktadır.

Model işletme 30.01.2015 tarihinde işleme ilişkin faturayı düzenlemiş ve ihracata konu olacak malların çeki listesini hazırlayıp ithalatçı firmaya göndermiştir. Çeki listesinde bulunan bilgiler ve uygulama hakkındaki diğer bilgiler aşağıdaki gibidir;

İhracatçı Firma	: Z İşletmesi
İthalatçı Firma	: X İşletmesi
Ülkesi	: Belçika
Malın Cinsi	: Konferans Koltuğu ve Aksamları
Miktarı	: 65 Adet
Toplam Koli	: 4 Palet ve 1 Kutu
Toplam Brüt Ağırlık	: 2025 KGS

Teslim Şekli : EXW
Ödeme Şekli : Akreditif
Toplam Fiyatı : 13.980,75 Euro

Model işletme ile ithalatçı firma arasında yapılan sözleşmeye göre gerekli belgeler, 2 adet orijinal fatura, 3 adet kopya fatura, 1 adet orijinal çeki listesi, 1 adet kopya çeki listesi (EK 13), 1 adet orijinal A.TR Belgesi (EK 14), 1 set CMR (EK 15), 1 adet GB fotokopisi (EK 16), 1 adet draft fotokopisidir (EK 17).

03.02.2015 tarihinde Gümrük Çıkış Beyannamesi düzenlenmiştir. Eşyaların yükleme yeri Erenköy Gümrük Müdürlüğü, çıkış gümrük idaresi ise Kapıkule Tır Gümrük Müdürlüğü'dür. Beyannamenin düzenlendiği tarihte T.C. Merkez Bankası kuru 1 Euro = 2,7455 TL'dir.

03.02.2015 tarihinde ihracat kaydı aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

03/02/2015		
120.ALICILAR	38.384,15	
120. 01.Yurt Dışı Alıcılar		
120.01.01. X İşletmesi-Belçika	38.384,15	
(13.980,75 Euro x 2,7455 TL/Euro)		
601.YURT DIŞI SATIŞLAR		38.384,15
601.01. Konferans Koltuğu İhracı		38.384,15
*03.02.2015 tarih-27149 nolu Gümrük Çıkış Beyannamesi		

03.02.2015 tarihinde Gümrük Çıkış Beyannamesi gümrük idaresine sunulmadan önce Uludağ İhracatçı Birliği'ne gümrük beyanname bilgileri verilmiş ve işlemle ilgili aidat ödemesi yapılmıştır. Bu işlem model işletmemizin anlaşmalı olarak çalıştığı ABC Gümrük Müşavirliği Ltd. Şti. tarafından yapılmıştır (EK 18) ve işlemle ilgili alınan aidat bedelinin 04.02.2015 tarihinde borç dekontu (EK 19) işletmeye gönderilmiştir.

04/02/2015

760.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	19,50	
760.01.Yurt Dışı Giderler		
760.01.01.İhracat Giderleri		
760.01.01.01.İhr.Birliği Aidat Masrafi	19,50	
336.DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		19,50
336.01. ABC Gümrük Müşavirliği		19,50

Malların gümrük çıkışı yapıldıktan sonra, Türkiye Belçika arası taşıma işlemi gerçekleşmiştir. 06.02.2015 tarihinde mallar Z Lojistik ve Uluslararası Taşımacılık Ticaret Limited Şti. tarafından Belçika'ya ulaştırılmıştır. İşlemden teslim şekli EXW olduğundan navlun bedeli ithalatçıya aittir. Ancak taraflar arasında yapılan anlaşma gereği navlun bedeli model işletme tarafından ödenmiş ve malın maliyetine yansıtılmıştır. Z Lojistik firması navlun bedelinin faturasını 06.02.2015 tarihinde model işletmeye göndermiştir. Navlun bedeli 1.050 Euro olup, 06.02.2015 tarihinde T.C. Merkez Bankası döviz kuru 2,7959 olduğundan, toplam tutar 2.935,69 TL olarak hesaplanmıştır. Bu bedelin model işletme tarafından 08.02.2015 tarihinde Yapı Kredi Bankası üzerinden Z Lojistik firmasına ödendiği bilgisi alınmıştır. Navlun bedelinin ödeme kaydı aşağıdaki gibi yapılmıştır.

08/02/2015

760.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ	2.935,69	
760.01.Yurt Dışı Giderler		
760.01.01.İhracat Gideri		
760.01.01.01.Navlun Hizmet Bedeli (1.50 Euro x 2,7959 TL/Euro)	2.935,69	
102.BANKALAR		2.935,69
102.01.Yapı Kredi Bankası		2.935,69

Model işletme 09.02.2015 tarihinde Yapı Kredi Bankası'na akreditif metninde istenilen ve satışın yapıldığını gösterir tüm belgeleri göndermiştir. (EK 20) Aynı zamanda düzenlendiği poliçeyi de diğer tüm vesailerle birlikte bankaya göndermiştir. İşlem teyitsiz

akreditif olduğundan model işletmenin talimatı ile, Yapı Kredi Bankası gönderilen belgeleri kredi koşulları ile karşılaştırma yapmadan amir bankaya göndermiştir. Amir banka belgelerin temini konusunda ithalatçıyı bilgilendirmiştir ve 28.02.2015’de mal bedelinin ödeneceğini teyit etmiştir. Vade günü geldiğinde Yapı Kredi Bankasına amir banka tarafından mal bedeli transfer edilmiştir. İlgili tarihte T.C. Merkez Bankası döviz kuru 2,8148 olduğundan arada oluşan fark kadar ihracat kur farkı gelir kaydı yapılmıştır. Model işletmeden mal bedeli tahsili için 170,33 TL banka masrafının, muhabir bankaya ödendiği bilgisi alınmıştır.

28/02/2015	
102.BANKALAR	39.353,02
102.01.Yapı Kredi Bankası Euro Hesabı İhracat Bedeli (13.980,75 Euro x 2,8148 TL/Euro)	39.353,02
120. ALICILAR	38.384,15
120.01.Yurt Dışı Alıcılar	
120.01.01.X İşletmesi-Belçika	38.384,15
601.YURT DIŞI SATIŞLAR	968,87
601.02.İhracat Kur Farkı Gelirleri (13.980,75 Euro x (2,8148-2,7455)TL/Euro)	968,87

28/02/2015	
780.FİNANSMAN GİDERİ	56,30
780.01.İhracat Uluslararası Banka Masrafı	56,30
102.BANKALAR	56,30
102.02.Yapı Kredi Bankası Euro Hesabı Uluslararası Muhabir Banka Kesintisi (20 Euro x 2,8148 TL/Euro)	56,30

3.3.DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE ÖNEM ARZ EDEN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

Ülkelerin farklı muhasebe kurallarına sahip olmaları, farklı nitelik ve şekillerde raporlar almaları, işletmelerin uluslararası bağlamda faaliyette buldukları her ülkenin muhasebe kurallarını bilme ve finansal raporlarını okuyabilme zorunluluğuna neden olmaktadır. Muhasebe uygulamalarının farklılığından kaynaklanan sorunların aşılabilmesi ve dünya genelinde ortak bir muhasebe dili oluşturulabilmesi için ilk kez 1973 yılında merkezi Londra'da bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) kuruldu. Daha sonraki yıllarda komite, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ismiyle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) yayınlama faaliyetlerine devam etti. Diğer dünya ülkeleri gibi Türkiye de IASB tarafından yayınlanan standartlara uyum sağlamak adına çalışmalar yapmaya başladı. 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TUMDESK), 2002 yılında görevini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) bıraktı. Bu kurul 2011 yılında Türkiye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) olarak son ismini aldı. Günümüzde uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını Türkçe hali ile düzenleme ve yayınlama görevini sürdürmektedir.²⁶⁴

6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi ile ülke genelinde Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uyulması yasal zorunluluk haline gelmiştir. TMS kapsamında gelen yenilikler, dış ticaret işlemleri açısından da önem arz ettiğinden, ithalat ve ihracat işlemlerinde muhasebe uygulamalarının TMS karşısındaki durumunu incelemek amacıyla, çalışmanın bu bölümünde beş adet standart ele alınmıştır. Bunlar TMS 2 Stoklara İlişkin Muhasebe Standardı, TMS 18 Hasıllara İlişkin Muhasebe Standardı, TMS 21 Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Muhasebe Standardı, TMS 23 Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Muhasebe Standardı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standardı ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standardı'dır.

²⁶⁴ Gökgez-Şeker, a. g. e. , s.328

3.3.1. Stoklara İlişkin Muhasebe Standardı (TMS 2)

Stoklar hem gelir tablosunda hem de bilançoda önemli bir unsur olduğundan pek çok işletmenin muhasebesinde dikkatle takip edilmektedir. Stokların muhasebeleştirilmesinde önem arz eden temel amaç, bilanço tarihinde işletme varlıklarını raporlarken stokların doğru bedellerle gösterilmesini sağlamak ve geliri doğru belirlemek için işletme gelirleri ile maliyetleri karşılaştırmaktır.²⁶⁵ Tekdüzen Hesap Planında stoklar işletmelerin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla ilk madde malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal gibi bir yıldan az süreli kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde dönüştürülebileceği varsayılan varlıklardan oluşur. Ticari işletmeler satmak üzere satın aldıkları malların stok değerlemeleriyle ilgilenirken, endüstri işletmeleri hem üretim için kullanılan hammaddelerin maliyetini hem de satış için gereken mal ve hizmetlere ait hammaddenin işleme maliyetini dikkate alır.²⁶⁶

TMS 2 Stoklar Standardı ilk olarak 15/01/2005 tarih ve 25701 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. UFRS’de meydana gelen değişikliklere uyum sağlamak amacıyla tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir. Genel hatlarıyla standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. İnşaat sözleşmeleri ile bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri, finansal araçlar ve tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler dışında kalan tüm stoklar için uygulanır.²⁶⁷

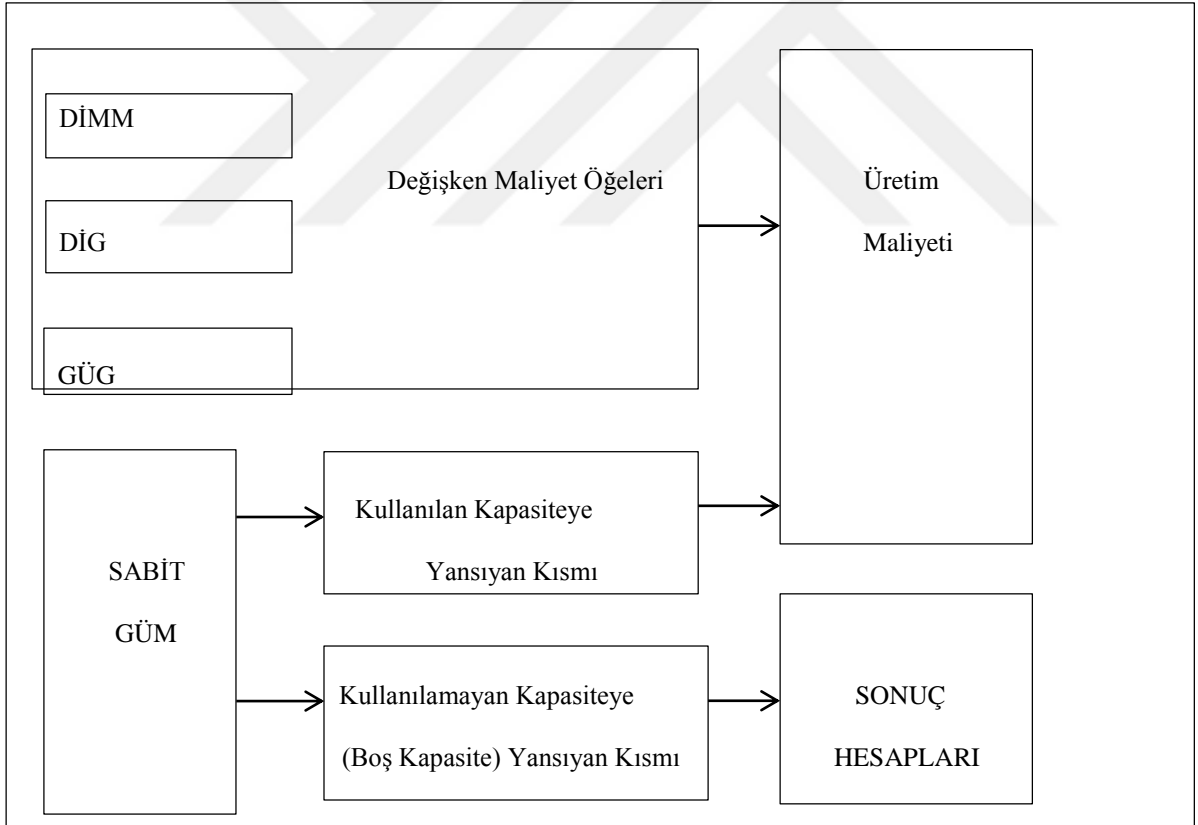
TMS 2 Stoklar Standardı’nın muhasebe uygulamalarına kattığı yenilik, maliyet yöntemlerinde tam maliyet yöntemi yerine normal maliyet yönteminin kullanılmasıdır. Tam maliyet yöntemi, direkt ilk madde malzeme (DİMM), direkt işçilik maliyetleri (DİM) ve genel üretim maliyetlerinin (GÜM) değişken ve sabit kısımlarının tamamını mamul maliyeti olarak kabul eder. Uzun dönemde üretim yapmak için kullanılan kaynakların toplam maliyetini, işletmenin tedarik maliyetini ve önceden belirlenemeyen maliyetlerini ifade eder. Üretimle doğrudan ya da dolaylı biçimde ilgili olan tüm maliyetler mamul

²⁶⁵ Barry Jay Epstein-Abbas Ali Mirza, **IFRS:2006, Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc. , New Jersey, 2006, p.157-165

²⁶⁶ Ali İhsan Akgün, “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.17, S.2, Isparta, 2012, s.231

²⁶⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu TMS**, Fersa Matbaası, Ankara, 2010, s.309

maliyetine katılır ve stoklara aktarılır.²⁶⁸ Buradan da dönem sonu geldiğinde henüz satılmamış mamul olduğunda, bu mamullerin maliyetleri bir bilanço kalemi olarak izleyen döneme aktarılır.²⁶⁹ Tam maliyet yönteminin, dışa dönük raporlama amaçları açısından uygun görülmesine rağmen içe dönük karar verme amaçları açısından pek uygun görülmemesi, belirli bir zaman dilimi içerisinde sağlanan katkı payının yani değişken maliyetlerin üzerinde satış hasılatı fazlasının kolayca belirlenmesine izin vermemesi, doğrudan giderlerin yanı sıra genel üretim giderlerinin tümünün üretim maliyetlerine katılmasıyla elde edilen ürün maliyetlerinin belirtilen dönemler itibariyle farklı raporlanmasına yol açması gibi eksiklikleri nedeniyle normal maliyet yöntemi gelişmeye başlamıştır.²⁷⁰ Normal maliyet yönteminde, değişken maliyetlerin tamamı ve sabit maliyetlerin kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetleri içerisine yüklenmesi esas alınır. Bu nedenle bu yöntemin diğer bir adı da “kapasiteye uyumlu maliyet yöntemi”dir.²⁷¹



²⁶⁸ Akgün, a. g. m. , s.237

²⁶⁹ Ali Kartal, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2005, s.23

²⁷⁰ Akgün, a. g. m. , s.238

²⁷¹ İbrahim Lazol, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2008, s.123

Şekil 3.1.Normal Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri²⁷²

Yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi normal maliyet yönteminde sabit genel üretim maliyetlerinin kullanılan kapasiteye yansıyan kısmı üretim maliyetlerine aktarılmakta, kullanılmayan kapasiteye yansıyan kısmı ise direkt olarak sonuç hesaplarına kaydedilmektedir. Bu yöntem sayesinde dönem içerisindeki üretim miktarında meydana gelen değişimler sonucu oluşan maliyet dalgalanmalarının önüne geçilebilmektedir. Ayrıca tahmin edilen ve gerçekleşen maliyet analizleri baz alınarak maliyet kontrolleri ile üretim dönemleri karşılaştırılabilmektedir.²⁷³

TMS 2 Stoklar Standardı ile getirilen yenilikler dış ticaret işlemlerini de çeşitli açılardan etkilemektedir. Öncelikle Standart gereği, vadeli stok alımlarında vade farkları, yani stokun peşin alış fiyatı ile vadeli alış fiyatı arasındaki fark, alış tutarından ayrılarak stok maliyetine dâhil edilmez. Burada istisnai olarak söz konusu stok, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında tanımlanan özellikli varlık ise vade farkları stokun maliyetine dâhil edilir. TMS 23 standardına göre özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Özellikli varlıklar haricinde, vade farkları vade boyunca sönümlenerek, gelir tablosuna kâr veya zarar olarak yansıtılır. Mal alımlarında hesaplanan vade farkı 32 nolu hesap grubunun 32X Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabına, ilgili aya düşen vade farkı 65X Vade Farkı Giderleri hesabına aktarılır.²⁷⁴

Örnek: ABC firması 01.06.2015 tarihinde ihraç kaydıyla peşin fiyatı 10.000 TL olan bir mal alımı yapmıştır. İşlem için anlaşma gereği vadeli ödemelerde aylık %1 vade farkı ilave edilecek ve işletme malı 2 ay vadeli olarak alacaktır. Öncelikle standart gereği peşin fiyatı 10.000 TL olan malın 2 ay sonraki değerinin kaç TL olacağı hesaplanmalıdır. Bu hesaplama için kullanılacak formül;

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

i: iskonto oranı n: vade

$$\text{Gelecekteki Değer} = 10.000 \times (1 + 0,01)^2 = 10.201,00 \text{ TL}$$

²⁷² Ayşe N. Yereli-Nilgün Kayalı-Lale Demirlioğlu, “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:22, İstanbul, Mart-Nisan 2012, s.26

²⁷³ Yereli-Kayalı-Demirlioğlu, **a. g. m.** , s.27

²⁷⁴ Gökgez-Şeker, **a. g. e.** , s.329

Vade Farkı = 10.201,00 – 10.000,00 = 201,00 TL

Bu durumda ihraç kaydıyla yapılan işlemin yevmiye kaydı;

01/06/2015		
153 Ticari Mallar	10.000,00	
32X Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	201,00	
320 Satıcılar		10.201,00

İşletme Haziran ayı sonunda 1 aylık vade farkını hesaplayıp kaydedecektir.

Haziran Ayı Sonundaki Değer = 10.000 x (1 + 0,01)¹ = 10.100,00 TL

Haziran Ayına İlişkin Vade Farkı = 10.100,00 – 10.000,00 = 100,00 TL

Haziran ayına ilişkin vade farkı gider kaydı;

30/06/2015		
65X Vade Farkı Giderleri	100,00	
32X Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri		100,00

İşletme Temmuz ayı sonunda bir kez daha 1 aylık vade farkını hesaplayıp kaydedecektir.

Temmuz Ayı Sonundaki Değer = 10.000 x (1 + 0,01)² = 10.201,00 TL

Temmuz Ayına İlişkin Vade Farkı = 10.201,00 – 10.100,00 = 101,00 TL

Temmuz ayına ilişkin vade farkının gider kaydı;

31/07/2015		
65X Vade Farkı Giderleri	101,00	
32X Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri		101,00

TMS 2 ile getirilen değişikliklerden biri de, Türk Vergi Mevzuatı açısından hizmet üreten işletmelerde yarı mamul bulunmamasına rağmen, standarda göre üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzeme şeklinde bulunan varlıkların stok olarak sayılması, hizmet işletmesi stoklarının yarı mamul olarak tanımlanabileceğinin ifade edilmesidir. Standarda göre, hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan

işletmelerde stokların maliyeti, kontrol işlemlerini yürüten personel dâhil hizmetin sunumunda doğrudan görev alan personelin işçilik ücreti ve diğer maliyetlerden oluşur. Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre, hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, 150 İlk Madde ve Malzeme hesabının dönem başı stokunda oluşan tutar 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabına devredilir ve dönem içi alışlar bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda fiziki sayımda ortaya çıkan stok tutarı 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabından 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına devredilir. 740 hesabında kalan bakiyenin, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına borç devri yapılır. TMS 2’de hizmet üretim stoklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili ayrıntılı olarak açıklama yapılmamıştır. Bu nedenle uygulamada kullanılması gereken hesaplar ve işleyişleri farklılık gösterebilmektedir. Bunun en önemli nedeni ise, hizmet sunan işletmelerin faaliyet alanlarındaki çeşitliliğidir. Genel olarak üretimi devam eden hizmetler ile üretimi tamamlanmış olmasına rağmen henüz hasılatı oluşmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetleri 155 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti hesabında izlenir.²⁷⁵

Örnek: Bir reklam şirketi yurt dışındaki bir firma ile tanıtım filmi için 02.05.2015 tarihinde anlaşma yapmıştır. Şirket film için 50.000,00 TL maliyete katlanmış, fakat dönem sonunda işi bitirememiştir. Bu durumda yapılan maliyet kaydı;

		02/05/2015	
740 Hizmet Üretim Maliyeti		50.000,00	
XXX İlgili Hesaplar			50.000,00

Dönem sonu kaydı;

		.././2015	
15X Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti		50.000,00	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı			50.000,00

²⁷⁵ Yaşar Kabataş-Ayşe Pamukçu, “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, s.48, 2010, s.195-196

.././2015

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	50.000,00	
740 Hizmet Üretim Maliyeti		50.000,00

Standarda göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olan ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış gideri toplamının çıkarılmasıyla elde edilir.²⁷⁶

$$NGD = SF - TMM - TSG$$

NGD = Net Gerçekleşebilir Değer

SF = Satış Fiyatı

TMM = Tahmini Tamamlama Maliyeti

TSG = Tahmini Satış Gideri

Örnek: Bir işletme dönem sonunda maliyet bedeli 110.000,00 TL olan mamuller bulundurmaktadır. Dönem sonu itibarıyla bu mamulün satış fiyatı 112.000,00 TL, tahmini tamamlama maliyeti 1.000,00 TL ve tahmini satış gideri 4.000,00 TL'dir. Bu durumda;

$$NGD = 112.000,00 - 1.000,00 - 4.000,00 = 107.000,00 \text{ TL}$$

Burada maliyet bedeli 110.000,00 TL iken net gerçekleşebilir değer 107.000,00 TL'dir. Standarda göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olan ile değerlendirileceğinden, stokların 107.000,00 TL ile değerlendirilmesi gerekir. O halde stokun değeri 3.000,00 TL düşmüştür. 3.000,00 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmak üzere, stok değerinde değişiklik yapılarak kayıtlara 107.000,00 TL olarak geçmelidir. Standarda göre bu karşılık 626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri hesabında izlenir.

31/12/2015

626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri	3.000,00	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		3.000,00

²⁷⁶ Hale Akın-Fahri Kuşunel, "TMS 2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi**, C:13, S:1-2, Konya, 2010, s.324

3.3.2. Hasılatlara İlişkin Muhasebe Standardı (TMS 18)

UFRS 18'e paralel olarak ülkemizde 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanmış olan TMS 18 Hasılat Standardı, işletmeler tarafından elde edilen gelir ve kârların muhasebeleştirilmesine açıklık kazandırmaktadır. Standarda göre hasılat, *ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır*. Standardın amacı hasılat kapsamına giren unsurların nasıl muhasebeleştirileceğini göstermektir. Değişik durumlarda hasılatın ne zaman ve ne ölçüde ortaya çıktığını belirlemek hedeflenir. Bir işletmenin hasılatı mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ile temerrütler olmak üzere üç bileşenden oluşur.²⁷⁷ İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasıyla ortaya çıkan gelir türlerinden faiz, nakit veya benzerlerinin kullandırılmasıyla ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilenler; isim hakları patent, ticari marka, telif hakkı gibi uzun vadeli olarak işletmeye ait varlıkların kullandırılması karşılığında talep edilenler; temettüleri ise ortaklara sahip oldukları sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârı ifade eder.

Hasılat tutarı, yapılan işlemlerle ilgili alınacak olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarını ifade eder. Çoğunlukla işletme ile söz konusu varlığın alıcısı ya da kullanıcısı arasında belirlenir. İşletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de dikkate alınarak, bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Standarda göre gerçeğe uygun değer, *karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır*.

Standarda göre hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan ilkeler her bir işlem için ayrı ayrı uygulanır. Mal satışında hasılatın finansal tablolara yansıtılması için; *işletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması, işletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi, hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi, işleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması, işleme ilişkin yüklenilen ve yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir*

²⁷⁷ Ümit Gücenme Gençoğlu-Yıldız Özerhan-Selahattin Karabınar, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, Sakarya, 2013, s.233

biçimde ölçülebilmesi gerekir.²⁷⁸ Burada geçen malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi dış ticaret işlemlerinde kullanılan teslim şekillerine göre farklılıklar gösterir. Bir ihracat işletmesi ihracat işleminde FCA şeklini kullanılmış ise, işletmenin sorumluluğu malları ihraç gümrüğünden geçirdikten sonra ithalatçı tarafından belirlenen taşıyıcıya teslim ettiğinde son bulur. Taşıyıcıya teslim etmekle malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri ithalatçıya devretmiş olur. Böylece hasılatın oluşumuyla ilgili koşul yerine gelmiş sayılır. Ancak işlemde Gemiye FOB şekli kullanılmış ise, hasılatın oluşum koşulu mallar yükleme limanında gemi küpeştesine teslim edildiğinde yerine getirilmiş olur. Vergi mevzuatımız açısından ihracat işlemlerinde hasılatın kaydı fiili ihraç tarihinde yapılmakta iken, TMS açısından hasılat kaydı belirlenen teslim şekline göre mallar teslim edildiğinde yapılır.²⁷⁹

Mal satışlarında malın satış bedeli, tarafların aralarında anlaşmaya vardıkları şekilde nakit ya da nakit benzeri olarak alındığında peşin satış gerçekleşmiş olur. Bazı durumlarda ise satış yapılması sonucunda alınacak olan nakit veya nakit benzerlerinin tahsil edilmesi vadeli satış ile gerçekleşebilir, yani ertelenebilir. Bu durumda alınacak olan hasılat tutarının içerisinde vade farkı da bulunur. Standartta göre vadeli satışlarda vade farkının satış tutarı içerisinde ayrıştırılması, vade boyunca itfa edilerek kâr veya zarara yansıtılması gerekir. Vadeli satışlarda, nakit girişi satış işleminden farklı bir zamanda yapılacağından paranın zaman değeri dikkate alınmaktadır. Bunun yapılabilmesi için bugünkü değer hesaplaması yapılır. Bugünkü değer hesaplamasında, gelecekteki paranın bugünkü değeri veya bugünkü paranın gelecekteki değeri hesaplanır. Bu iki değer arasındaki fark, vade farkını ortaya koyar. Hesaplanan vade farkları 12X Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabında takip edilerek, vadeler boyunca itfa edilip 64X Vade Farkı Gelirleri hesabına kaydedilir.

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

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

Örnek: ABC firması 06.04.2015 tarihinde İngiltere'deki bir İngiliz firmasına 2 ay vadeli olarak 50.000 € tutarında ihracat yapmıştır. Fiili ihraç tarihinde 1€ = 3,00 TL, piyasa

²⁷⁸ Halis Kalmış-Feyza Dereköy, "TMS 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C.X II, S.1, Afyonkarahisar, 2010, s.126

²⁷⁹ Gökgöz-Şeker, **a. g. e.** , s.338

(sektör) faiz oranı ise %1 olsun. 30.04.2015 tarihinde kur 1€ = 3,10 ve 31.05.2015 tarihinde ise 1€ = 2,95 TL'dir. Burada yapılacak olan ilk işlem, 2 ay sonraki 50.000€'nun bugünkü değerini hesaplamaktır. Bugünkü değer ile gelecekteki değer arasındaki fark vade farkını verecektir ve vade farkı ayrıştırılarak hasılataya kaydedilmeyecektir.

$$\text{Bugünkü Değer} = 50.000 / (1 + 0,01)^2 = 49.015 \text{ €} \quad 49.015\text{€} \times 3,00 \text{ TL/€} = 147.045 \text{ TL}$$

$$\text{Vade Farkı} = 50.000\text{€} - 49.015\text{€} = 985\text{€} \quad 985\text{€} \times 3,00 \text{ TL/€} = 2.955 \text{ TL}$$

Fiili ihraç tarihinde yapılacak kayıt;

		Fiili İhraç Tarihi	
120 Alıcılar		150.000	
601 Yurt Dışı Satışlar			147.045
12X Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri			2.955

İşletme 30.04.2015 tarihinde birinci ayın sonunda geldiğinde, bir aylık vade farkını hesaplayıp itfa ederek gelir kaydı yapar.

$$\text{Gelecekteki Değer} = 49.015 \times (1+0.01)^1 = 49.505,15\text{€}$$

$$\text{Nisan Ayı Sonundaki Değer} = 49.505,15\text{€}$$

$$\text{Nisan Ayına İlişkin Vade Farkı} = 49.505,15 - 49.015 = 490,15\text{€}$$

$$490,15\text{€} \times 3,00 \text{ TL/€} = 1.470,45 \text{ TL}$$

$$490,15\text{€} \times 3,10 \text{ TL/€} = 1.519,465 \text{ TL}$$

$$\text{Kur Farkı} = 1.519,465 - 1.470,45 = 49,015 \text{ TL}$$

Nisan ayının vade farkının gelir yazılması;

		.././2015	
12X Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri		1.470,45	
656 Kambiyo Zararları		49,015	
64X Vade Farkı Gelirleri			1.519,465

İşletme 31.05.2015 tarihinde ikinci ayın sonuna geldiğinde bir aylık vade farkını hesaplayıp itfa ederek gelir kaydı yapar.

$$\text{Gelecekteki Değer} = 49.015 \times (1+0.01)^2 = 50.000\text{€}$$

$$\text{Mayıs Ayı Sonundaki Değer} = 50.000\text{€}$$

$$\text{Mayıs Ayına İlişkin Vade Farkı} = 50.000 - 49.505,15 = 494,85\text{€}$$

$$494,85\text{€} \times 3,00 \text{ TL/€} = 1.484,55 \text{ TL}$$

$$494,85\text{€} \times 2,95 \text{ TL/€} = 1.459,81$$

$$1.484,55 - 1.459,81 = 24,74 \text{ TL}$$

Mayıs ayının vade farkının gelir yazılması;

		.././2015	
12X Ertelemiş Vade Farkları Gelirleri		1.484,55	
64X Vade Farkı Gelirleri			1.459,81
646 Kambiyo Kârları			24,74

İşletme ikinci ayın sonunda 50.000€'luk alacağını tahsil ettiğinde;

$$50.000\text{€} \times 3,00 \text{ TL/€} = 150.000 \text{ TL}$$

$$50.000\text{€} \times 2,95 \text{ TL/€} = 147.500 \text{ TL}$$

$$\text{Kur Farkı} = 150.000 - 147.500 = 2.500 \text{ TL}$$

		.././2015	
102 Bankalar		147.500,00	
656 Kambiyo Zararları		2.500,00	
120 Alıcılar			150.000,00

Standarda göre, işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri taşımaya devam etmesi durumunda işlem bir satış olarak değerlendirilmez ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bu durum malın sahipliği ile ilgili riskin taşınmaya devam etmesini ifade eder. Örneğin işleme ilişkin sigorta kapsamı dışında bir aksaklık ortaya çıkmışsa, malı satın alan tarafın kullanabileceği veya satabileceği aşamaya gelinceye kadar gelir kaydı yapılmamalıdır. Konsinye satış işlemleri alıcının malı üçüncü kişilere satması koşuluyla hasılat oluşturmasına bağlı olduğundan gelir, üçüncü kişilere satış gerçekleştiği

an kaydedilmelidir. Aynı şekilde, alıcının sözleşmeden doğan alımdan vazgeçme hakkı var ise ve satıcı firma malların iade edilip edilmeyeceğinden emin değil ise, iadenin yasal olarak kabul edilmesinden sonra veya iade süresinin dolmasını takiben kayıt yapılmalıdır.²⁸⁰ Bu durumda ihracat yapan işletmelerde, ihracat işlemi dolayısıyla bir alacak doğmuş iken TMS bazında hasılatı kaydetme koşulu yerine gelmemiş ise, ihracat tutarı 38X Ertelemiş Gelirler hesabına alınır. Hasılat kaydetme koşulu yerine geldiğinde 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına aktarılarak gelir kaydedilir.²⁸¹

3.3.3.Kur Değişimine İlişkin Muhasebe Standardı (TMS 21)

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının amacı, yabancı para ile yapılan işlemlerin, yurt dışındaki işletmelerle yapılan faaliyetlerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve bunların finansal tablolarda kullanılan para birimi cinsine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Dış ticaret işlemlerinin önemli bir kısmı yabancı para üzerinden yapıldığından, TMS 21 Standardı bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından öneme sahiptir. Standardı oluşturan temel konular, hangi döviz kurunun kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerinde yarattığı etkinin nasıl raporlanacağıdır.²⁸²

İşletmenin nakit oluşturduğu ve harcadığı çevre temel ekonomik çevresini oluşturur. Faaliyette bulunulan bu temel ekonomik çevrenin para birimine, geçerli para birimi denir. Mal ve hizmetlerin rekabet unsurları ve yasal düzenlemelerle satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir. Yabancı paralı işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, *yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak geçerli para biriminden kaydedilir.*²⁸³ Yabancı paralı bir işlem geçerli para birimine çevrilirken, işlem tarihindeki yabancı para ile geçerli para arasındaki kur dikkate alınır. UFRS'ye göre işlem tarihi, ilk defa kayıt yapılması gereken tarihtir. Uygulamada kolaylık sağlanması amacıyla, haftanın veya ayın ortalama kuru, gerçek kura yaklaşan bir kur oluşturması nedeniyle, o dönem içerisinde tüm yabancı para ile gerçekleşen işlemlerde kullanılabilir. Ancak döviz kurunda

²⁸⁰ Kalmış-Dereköy, **a. g. m.** , s.130

²⁸¹ Gökgöz-Şeker, **a. g. e.** , s.338

²⁸² Yunus Ceran-Metahan Ortakarpuz, "Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe standartları Kapsamında İncelenmesi", **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:03, Sayı:02, Kahramanmaraş, 2013, s.72

²⁸³ Gücenme Gençoğlu-Özerhan-Karabınar, **a. g. e.** , s.561

önemli dalgalanmalar yaşanması durumunda ortalama kur kullanılmayacağı gibi, dış ticaret işlemlerinde çoğunlukla T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınır.

Standarda göre, yabancı paralı işlemler geçerli para birimine çevrilirken ve muhasebeleştirilirken, ilgili varlık veya kaynak kaleminin parasal ya da parasal olmayan hesap kalemi olup olmamasına göre farklılık gösterir. Standart parasal kalemleri, *elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık veya borçları ifade eden; temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı veya ödenmesi yükümlülüğü* olan kalemler olarak tanımlanmaktadır. Kasa, banka, tahviller, teminatlar para değerinde meydana gelen gelişmeler karşısında nominal tutarları sabit kalan parasal kalemlere örnektir.²⁸⁴

Örnek: Geçerli para birimi TL olan bir işletmenin 10 Aralık 2014 tarihinde yurt dışındaki bir satıcıdan bedelini bir ay sonra ödemek üzere 5.000 Dolar tutarında mal satın aldığını ve vade farkı olmadığını varsayalım. Stokların tamamı dönem içerisinde satılmış ve 10 Aralık 2014 tarihinde döviz kuru 2,26 ve 31 Aralık 2014 tarihinde döviz kuru 2,33 olarak düşünüldüğünde;

$5.000\$ \times 2,26 \text{ TL}/\$ = 11.300 \text{ TL}$ olarak işlem tarihinde kayda alınacaktır.

		10/12/2014	
153 Ticari Mallar		11.300,00	
320 Satıcılar			11.300,00

Satıcılar hesabı parasal bir kalem olmasından dolayı dönem sonunda kapanış kuru üzerinden çevrilir ve kur farkı da dönem kâr veya zararında raporlanır.

$5.000\$ \times (2,33 - 2,26)\text{TL}/\$ = -350 \text{ TL}$

		31/12/2014	
656 Kambiyo Zararı		350,00	
320 Satıcılar			350,00

²⁸⁴ Gökgez-Şeker, a. g. e. , s.340

Para değerinin değişmesine paralel olarak nominal tutarlarında değişme meydana gelen maddi duran varlıklar, stoklar, hisse senetleri parasal olmayan kalemlere örnek olarak verilebilir. Parasal olmayan kalemlerde kazanç veya kayıplar, kâr veya zararda raporlanıyorsa, kurdan kaynaklanan kazanç veya kayıplar da kâr veya zararda raporlanır. Ancak öz kaynaklarda raporlanıyorsa, kurdan kaynaklanan kazanç veya kayıplar da öz kaynaklarda raporlanır. Örneğin TMS 16'da maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden meydana gelen kazanç ve zararlar doğrudan öz kaynaklarda muhasebeleştirilir.²⁸⁵

Yabancı paralı parasal kalemlerde işlemin gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarih aynı muhasebe dönemi içerisinde ise, kur farkı aynı dönemin Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır. Fakat işlemin gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarih farklı muhasebe dönemi içerisinde ise her dönemde oluşan kur farkı, ilgili dönemin Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır. Kısaca parasal kalemlerde kur farkları, oluştukları dönem içerisindeki kâr veya zarara kayıtlanırken, parasal olmayan kalemlerden kaynaklanan kazanç veya kayıp TMS 16'da olduğu gibi diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirildiğinde, buradan kaynaklanan kâr veya zarar da diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmekte; fakat parasal olmayan kalemden kaynaklanan kazanç veya kayıp, kâr veya zarar içerisinde sınıflandırılıyor ise, kurdan kaynaklanan tutar da kâr veya zarar içerisinde kayıtlanmaktadır.²⁸⁶

Parasal olmayan kalemlerin ilk muhasebeleştirilmesi işleminden sonraki dönemlerde finansal raporlama sistemlerine uygun değerlemeler yapılır. Örneğin maddi duran varlıklar maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilebilir. Maliyet modelinde tarihi maliyet esas alınır. Yani değerlendirilen varlıklar işlemin gerçekleştiği tarihteki kur üzerinden çevrilir. Yeniden değerlendirme modelinde ise, varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir ve değerlemenin yapıldığı tarihteki kur dikkate alınır.²⁸⁷

Örnek: 01.04.2015 tarihinde D İşletmesi Amerika'dan 10.000\$ maliyetli (%18 KDV dışında) makine satın almıştır. Makinanın yararlı ömrü 10 yıl ve işletmenin maddi

²⁸⁵ Gücenme Gençoğlu-Özerhan-Karabınar, **a. g. e.** , s.565

²⁸⁶ Gökgez-Şeker, **a. g. e.** , s.343

²⁸⁷ Yıldız Özerhan-Serap Yanık, **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları-Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 2. Baskı, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2012, s.703

duran varlıklarını doğrusal amortisman yöntemine göre amortismanına tabi tutmaktadır. İşlem tarihindeki kur 2,20 TL ve dönem sonu da 2,35 TL olsun.

İşletme maddi duran varlıklarını maliyet modeline göre değerlediği takdirde yapılacak olan kayıt;

$$10.000\$ \times 2,20 \text{ TL}/\$ = 22.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{KDV} = 22.000 \text{ TL} \times 0,18 = 3.960,00 \text{ TL}$$

01/04/2015		
253 Tesis Makine ve Cihazlar	22.000,00	
191 İndirilecek KDV	3.960,00	
102 Bankalar		25.960,00

Amortisman kaydı için;

$$22.000,00 \text{ TL} / 10 \text{ yıl} = 2.200,00 \text{ TL}$$

31/12/2015		
730 Genel Üretim Gideri	2.200,00	
257 Birikmiş Amortisman		2.200,00

Makine parasal olmayan bir kalem olduğu için maliyet modeli esas alındığında, dönem sonunda işlem tarihindeki kur dikkate alınır. Bu nedenle kur farkı oluşmaz.

İşletme maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeline göre değerlediği takdirde yapılacak olan kayıt;

İşletmenin 31.12.2015 tarihinde makineyi yeniden değerlendirme tabi tuttuğunu ve makinenin yeni değerini 12.000\$ olarak tespit ettiğini varsayalım.

$$\text{Makinenin yeni değeri} = 12.000\$ \times 2,35 \text{ TL}/\$ = 28.200,00 \text{ TL}$$

$$\text{Makinenin değer artışı} = 28.200,00 - 22.000,00 = 6.200,00 \text{ TL}$$

Amortisman hesabında 200\$ artış söz konusu olmuştur;

$$200\$ \times 2,20 \text{ TL}/\$ = 440,00 \text{ TL değer artışından gelen fark}$$

$$3.133\$ \times (2,35-2,20) \text{ TL}/\$ = 470,00 \text{ TL kur artışından gelen fark}$$

Makineler hesabında 2000\$ artış söz konusu olmuştur;

$2000\$ \times 2,20 \text{ TL}/\$ = 4.400,00 \text{ TL}$ değer artışından gelen fark

$31.333\$ \times (2,35-2,20) \text{ TL}/\$ = 4.700,00 \text{ TL}$ kur artışından gelen fark

Makineler hesabındaki artış	9.100,00 TL
Amortisman hesabındaki artış	910,00 TL
Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı	8.190,00 TL

Makineler yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirildiğinde, dönem sonunda kapanış kuru dikkate alınır. Bu nedenle dönem sonunda kur farkı oluşur. Maddi duran varlıklarda yeniden değer artışları diğer kapsamlı gelir içerisinde (öz kaynaklarda) kayıtladığı için oluşan kur farkları da diğer kapsamlı gelir içerisine kaydedilir.²⁸⁸

31/12/2015		
253 Tesis Makine ve Cihazlar	9.100,00	
257 Birikmiş Amortisman		910,00
52X Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışı		8.190,00

3.3.4. Borçlanma Maliyetine İlişkin Muhasebe Standardı (TMS 23)

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardının amacı, borçlanma sonucunda yapılması gereken aktifleştirme, giderleştirme ve muhasebeleştirme işlemlerini ve yöntemlerini belirlemektir. Standarda göre borçlanma maliyeti, işletmeler tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili katlanılan faiz ve diğer giderlerdir. Bu maliyetler, banka kredileri ile yapılan kısa/uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler, iskonto ve primlerin

²⁸⁸ Gökgöz-Şeker, a. g. e. , s.346

itfa payları, yabancı paralarla yapılan borçlanmalarda oluşan kur farkı ve finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri şeklindedir.²⁸⁹

Borçlanma maliyetleri ilgili dönemde gider yazılmak üzere, kâr veya zarara yansıtılır. Daha önce değinildiği gibi TMS 2 Stoklar Standardı ve TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde yapılan vadeli alış ve satışlarda meydana gelen vade farkları, alış ve satış tutarı içerisinde ayrıştılarak gelir veya gider kaydedilirler. TMS 23 kapsamında, bir dış ticaret işlemine konu olan varlık özellikli varlık ise, elde edilmesi sırasında katlanılan borçlanma maliyeti varlığın maliyetine dâhil edilebilir. Standartta özellikli varlıklara ilişkin örnek olarak; stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller verilmiştir.²⁹⁰

Örnek: Bir inşaat firması yeni yapılacak AVM için yurt dışından 100.000\$ tutarında %12 faizli inşaat malzemesini 31 Ocak 2015 tarihinde ithal etmiştir. Alışveriş merkezi 01 Temmuz 2015 tarihinde tamamlanarak faaliyete geçmiştir. İşletmenin 30 Temmuz 2015 tarihinde 104.000\$ ödeme yapmıştır ve dikkate alınacak kurlar 31 Ocak'da 2,44 lira, 30 Nisan'da 2,50 ve 30 Temmuz'da 2,55 liradır.

Örneğimizde üretime geçmek için süre gerekli olduğundan, özellikli varlık olarak değerlendirilebilir.

31 Ocak kaydı için;

$$100.000\$ \times 2,44 \text{ TL}/\$ = 244.000,00 \text{ TL}$$

31/01/2015		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	244.000,00	
320 Satıcılar		244.000,00

²⁸⁹ Muhittin Bekler, "Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S:312, Ağustos, 2007, s.11

²⁹⁰ Gökgöz-Şeker, *a. g. e.*, s.347

31/04/2015

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar (2,50-2,44 TL/\$ x 100.000\$)	6.000,00 (kur farkı)	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar (2,50 TL/\$ x 1.000,00\$ x 3 ay)	7.500,00 (faiz)	
320 Satıcılar		6.000,0
379 Diğer Borç ve Gider Karşılığı		7.500,00

01/07/2015

252 Binalar	257.500,00	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar		257.500,00

31/07/2015

780 Finansman Giderleri (2,55-2,50 TL/\$ x 100.000\$)	5.000,00 (kur farkı)	
780 Finansman Giderleri (2,55 TL/\$ x 1.000,00\$ x 6 ay – 7.500,00)	7.800,00 (faiz)	
320 Satıcılar		5.000,00
379 Diğer Borç ve Gider Karşılığı		7.800,00

31/07/2015

379 Diğer Borç ve Gider Karşılığı	15.300,00	
320 Satıcılar		15.300,00

31/07/2015

320 Satıcılar	270.300,00	
102 Bankalar		270.300,00

Bir özellikli varlığın elde edilmesinde, inşasında veya üretiminde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilgili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. İşletme özellikle bir özellikli varlığın elde edilmesi için borçlanmış ise, söz konusu varlıkla ilgili borçlanma maliyeti rahatça hesaplanabilmektedir. Bu durumda özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilen borçlanma maliyeti, dönem içerisinde borçlanma nedeniyle katlanılan borçlanma maliyetinden, söz konusu fonların geçici olarak nemalandırılması ile sonucu elde edilen gelirlerin düşülmesi şeklinde belirlenir.²⁹¹

Örnek: X firması fabrika binası inşası için 4 Milyon TL'ye ihtiyaç duymaktadır. Firma 2 Milyon TL finansman kaynağını banka kredisi ile (yıllık % 5 faiz), geriye kalan 2 Milyon TL finansman kaynağını ise kurumsal borçlanma yoluyla (yıllık % 7 faiz) elde etmiştir. İnşaatın ilk aşamasına geçildikten sonra 2 Milyon TL'lik borçlanma fonu 6 aylığına geçici olarak nemalandırılmış ve bu şekilde 60.000 TL gelir elde etmiştir.

Örnekte inşa edilecek fabrika binası özellikli bir varlıktır. Çünkü kullanıma hazır hale gelmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektirir. Aynı zamanda bu özellikli varlığın borçlanma maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ve firmaya gelecekte ekonomik fayda sağlayacak olmasının muhtemelliği nedeniyle aktifleştirilebilir. Burada borçlanılan fonlar yalnızca fabrika binasının inşasında kullanıldığından, aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti rahatlıkla hesaplanabilir.

$$(2 \text{ Milyon TL} \times 0.05) + (2 \text{ Milyon TL} \times 0.07) = 240.000,00 \text{ TL}$$

Özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilen borçlanma maliyeti, dönem içinde yapılan borçlanmalardan kaynaklanan borçlanma maliyetlerinden, borç alınmış fonların geçici nemalandırılması sonucu elde edilen gelirin düşülmesi ile hesaplandığından, firmamız için borçlanma maliyeti;

$$240.000,00 \text{ TL} - 60.000,00 \text{ TL} = 180.000,00 \text{ TL} \text{ 'dir.}$$

İşletmeler genel amaçlı olarak borçlandıkları fonların bir kısmını, bir özellikli varlığın finansmanı için kullandıklarında, aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarını, söz konusu varlığa ilişkin yapılan harcamalarda uygulanacak bir aktifleşme oranı yardımı

²⁹¹ Banu Esra Aslanertik-Ahmet Yapan, "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Uygulamaları ve Standardın Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/001/> (12.04.2015)

ile belirlerler. Aktifleştirme oranı, özellikli varlığın edinimine ilişkin borçlanmalar hariç tutularak, firmanın ilgili dönem boyunca var olan tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönemde oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.²⁹²

Aktifleşme Oranı = Toplam Faiz Gideri / Toplam Borçlar

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti = Aktifleşme Oranı x Özellikli Varlığa İlişkin Yapılan Harcamalar

Örnek: Z firması 2016 yılında yapımı 4 yıl sürecek bir liman inşasına başlayacaktır. İnşa maliyeti için üç ayrı kaynaktan borçlanma yapılmıştır. Yıllık %7 faizli 4 yıl vadeli 200.000,00 TL banka kredisi, yıllık %6 faizli 5 yıl vadeli 300.000,00 TL başka bir banka kredisi ve yıllık %5 faizli 150.000,00 TL tutarında kurumsal borçlanma yoluna gidilmiştir.

Bu durumda;

Aktifleştirme Oranı = $\{(200.000,00 \times \%7) + (300.000,00 \times \%6) + (150.000,00 \times \%5)\} / 650.000,00 = \% 6,08$

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti = $650.000,00 \times \% 6,08 = 39.520,00$ TL

Standarda göre özellikli varlığa ait borçlanma maliyetlerinin aktifleştirmesi sürecine başlanması için; özellikli varlığa ilişkin harcama yapılmaya başlanması, borçlanma maliyetlerinin ortaya çıkması ve söz konusu varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi için işlemlere başlanmış olması gerekir.²⁹³ İşletme tarafından özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi için yapılan faaliyetlere uzun süre ara verilmesi durumunda, oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilir. Aynı zamanda standarda göre, borçlanma maliyeti aktifleştirilirken özellikli varlığın beklenen nihai maliyetinin veya defter değerinin, geri kazanılabilir tutarını veya net gerçekleştirilebilir değerini aşma riski ile karşı karşıya kalınabilmektedir. Geri kazanılabilir tutar, varlığın satış fiyatı ile kullanım değerinin karşılaştırılması sonucu yüksek olan değer olarak ifade edilir. Standart böyle bir riskin ortaya çıkmasına izin vermemektedir. Varlığın defter değerinin veya beklenen nihai maliyetinin, geri kazanılabilir tutarı veya net gerçekleştirilebilir değeri geçmesi halinde,

²⁹² Gücenme Gençoğlu-Özerhan-Karabınar, **a. g. e.** , s.582

²⁹³ Bekler, **a. g. m.** , s.11

varlığın defter değeri diğer TMS'lere uygun olarak azaltılır veya tamamen kayıtlardan silinir.²⁹⁴

Örnek: Y firması 3 yıl içerisinde tamamlanması planlanan çikolata üretim tesisi kurmayı planlamaktadır. Tesis inşası zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektirdiğinden özellikli varlıktır. Varlığın aktifleştirilmiş borçlanma maliyeti de içine alan defter değeri 30.000,00 TL'dir. Hesap döneminde geri kazanılabilir değeri ise 25.000,00 TL olarak hesaplanmıştır. Standarda göre arada kalan 5.000,00 TL için karşılık gideri ayrılıp muhasebeleştirilmelidir.

.../2015	
654 Karşılık Gideri	5.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı	5.000,00

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi için gerekli tüm işlemler tamamlandığında, borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesine de son verilir. Standarda göre, varlığa ilişkin idari işlemler devam etse dahi fiziki inşası bitmiş ise, kullanıma veya satışa hazır hale gelmiş sayılır ve aktifleştirme işlemi son bulur. Burada amaç, bitirilmemiş ufak tefek işlemler için inşası tamamlanmış bir varlığın, kullanımına veya satışına kadar olan süre boyunca aktifleştirme işlemine başvurulmasından alıkoymaktır.²⁹⁵

3.3.5. Gelir Vergilerine İlişkin Muhasebe Standardı (TMS 12)

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, işletmelerin muhasebe standartlarına uygun olarak belirlenmiş olan muhasebe kârı üzerinden toplam vergi giderinin tespiti, bu tespitin vergi matrahı ile arasındaki farkın hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi esasına dayanır. Standart içerisinde yer alan gelir vergileri, vergiye tabi kâr üzerinden hesaplanan yurt içi ve yurt dışı bütün vergileri kapsamaktadır.²⁹⁶ Aynı zamanda devlet teşviklerinden veya

²⁹⁴ Gücenme Gençoğlu-Özerhan-Karabınar, **a. g. e.** , s.584

²⁹⁵ Banu Esra Aslanertik-Ahmet Yapan, **a. g. m.** , <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/001/> (12.04.2015)

²⁹⁶ Gücenme Gençoğlu-Özerhan-Karabınar, **a. g. e.** , s.146

yatırımlarla ilgili vergi avantajlarından kaynaklanan zaman farklarının muhasebeleştirilmesi hakkında düzenlemeleri de içermektedir.

Standartta yer alan muhasebe kârı, vergi gideri öncesi dönem kârını veya zararını ifade ederken; vergiye tabi kâr (mali zarar), otoriteler tarafından belirlenen kurallara göre bir hesap dönemi içerisinde tespit edilip üzerinden vergi geri kazanımı sağlayan kârı (zararı) ifade eder. Mevcut veya geçmiş dönemlerin vergiye tabi kârı veya mali zararı üzerinden ödenecek veya geri alınacak gelir vergisine dönem vergisi denir. Varlıkların defter değerinin geri kazanılması, borçların defter üzerinden ödenmesi ve henüz kullanılmamış mali zararlar ile vergi avantajlarının geleceğe taşınmasından dolayı oluşan vergi etkisi sonucu gelecek dönemlerde ödemesi yapılacak veya geri alınacak vergilere ertelenmiş vergiler denir. Dönem vergi gideri veya dönem vergi geliri ile ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi gelirinin toplanmasıyla vergi gideri veya vergi geliri oluşur.

Ertelenmiş vergi borçları, vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergisini ifade eder. Geçici farklar, gelir veya giderlerin ortaya çıkma zamanı ile vergi mevzuatınca tanınma zamanlarının farklılığından kaynaklanır. Standartta göre geçici farklar, ertelenen vergi varlıkları (indirilebilir) ve ertelenen vergi yükümlülükleri (vergilendirilebilir) olmak üzere ikiye ayrılır. TMS kapsamında cari dönemde gider olarak kaydedilen ancak vergi mevzuatına göre gelecek dönemde vergi matrahı hesaplanırken indirilebilen vergiler, indirilebilir geçici farkları oluşturur. Örneğin çalışanlar için ödenen kıdem tazminatı, muhasebe ilkelerine göre gider olarak kayda alınır. Gelirler toplamından indirilir ve dönem kârının azalmasına neden olur. Ancak vergi mevzuatı açısından bu tazminat henüz ödenmediğinden gider kabul edilmez ve vergi matrahı hesaplanırken muhasebe kârına eklenir. Oluşan mali kâr üzerinden vergi ödenir. Böylece vergi mevzuatının şimdi kabul etmediği ancak ileriki bir tarihte kabul edeceği giderin vergisi peşin olarak ödenmiş olur. Gelecek dönemlerde vergi mevzuatı tarafından kabul edilecek bu vergi gideri geri kazanılmış olur ve işletmeye bir alacak doğar.²⁹⁷ Bu vergi alacağı 28X Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabında izlenir. Ertelenmiş vergi varlığının gelir etkisi de gelir tablosunda 69X Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi hesabında izlenir.²⁹⁸ Tam tersi bir durumda, TMS açısından gelir doğmuş ancak VUK açısından bu gelir vergiye tabi değil ise, ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkar. Örneğin işletme hisse senetlerini

²⁹⁷ Azzem Özkan, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:32, 2009, s.99

²⁹⁸ Gökgöz-Şeker, **a. g. e.**, s.348

TMS açısından gerçeğe uygun değer ile değerlemiş ve 3.000,00 TL değer artışını uygun görmüştür ve tutarı gelir tablosuna yansıtmıştır. Ancak VUK açısından hisse senetlerinin değer artışının kayıtlara alınıp gelir yazılması gibi bir durum söz konusu değildir. Çünkü yalnızca satışın gerçekleşmesi durumunda hisse senedi ile ilgili hasılat doğar. Böyle bir durumda işletme TMS açısından 3.000,00 TL gelir kaydını yapar. Ancak VUK'a göre bu gelir için vergi ödenmez. Hisse senedi satıldığında, VUK'a göre şartlar yerine gelmiş olduğundan vergi ödemesi gerçekleştirilir. İşletme için 3.000,00 TL değer artış geliri 600,00 TL ($3.000,00 \times 0,20$) vergi ertelemesine neden olur. Böylece devlete ödenecek vergi borcu, hisse senedi satılana kadar ertelenmiş olur. Ertelemeden doğan vergi borcu 48X Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesabında izlenir. Aynı zamanda ertelenmiş verginin gider etkisi de, gelir tablosunda 69X Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi hesabında izlenir.²⁹⁹

Örnek: X işletmesinin 2014 yılında hisse senedi değer artış dönemi öncesi muhasebe kârı 8.000,00 TL'dir. Alış değeri 3.000,00 TL olan hisse senedini dönem sonunda gerçeğe uygun değer ile değerlenmiş ve 600,00 TL kâr kaydetmiştir. Bu şekilde 2014 yılı kârı 8.600,00 TL olmuştur. Ancak vergi mevzuatına göre hisse senedinin satışı henüz yapılmadığından 600,00 TL gelir olarak kaydedilmeyecek ve vergi 8.000,00 TL üzerinden hesaplanacaktır. Muhasebe standartlarına göre oluşan kâr 8.600,00 TL olduğundan, ödenecek vergi $8.600,00 \text{ TL} \times \%20 = 1.720,00 \text{ TL}$ 'dir. Vergi mevzuatına göre ödenecek vergi ise $8.000,00 \text{ TL} \times \%20 = 1.600,00 \text{ TL}$ 'dir. Burada oluşan geçici farkın vergi etkisi mali tablolara yansıtılmalıdır. Oluşan geçici farkın vergi etkisi $600,00 \text{ TL} \times \%20 = 120,00 \text{ TL}$ 'dir. Bu tutarın kayda alınması aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

.../.../....	
691 Dönem Kârının Vergi Gideri	1.720,00
484 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	120,00
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	1.600,00

İşletme 2015 yılı başında hisse senetlerini satmıştır ve hesapladığı değer artış kârını gerçekleştirmiştir. 2015 yılı muhasebe kârı ise 10.000,00 TL'dir. Buna göre üzerinden vergi hesaplanacak tutar 10.600,00 TL olacaktır. Ancak hisse senetlerinin satılmasıyla

²⁹⁹ Gökgöz-Şeker, a. g. e. , s.348

birlikte vergi mevzuatınca kabul edilen değer artışı dönemin muhasebe kârı içine girmeyecektir. Dolayısıyla gerçekleşen kârın vergi matrahına ilave edilmesi gerekecektir.

Muhasebe ilkelerine göre dönemin vergi gideri $10.000,00 \text{ TL} \times \%20 = 2.000,00 \text{ TL}$, vergi mevzuatına göre vergi borcu ise $10.600,00 \text{ TL} \times \%20 = 2.120,00 \text{ TL}$ olacaktır. Önceki dönemde gider olarak kaydedilen vergi yükümlülüğü, bu dönemde gelir olarak kaydedilecektir. Bu tutar geçerli dönemde gelir yazılmak yerine, vergi giderini azaltacak şekilde aşağıdaki gibi kaydedilmelidir.

		.././.....
691 Dönem Kârının Vergi Gideri	2.120,00	
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		2.120,00

		.././.....
484 Ertelenen Vergi Yükümlülükleri	120,00	
691 Dönem Kârının Vergi Gideri		120,00

Örnek: Y işletmesi, 01.07.2015 tarihinde ihraç kaydıyla vadeli olarak mal satın almıştır. İhracatçı firma ile yapılan anlaşma sonucu mal bedeli 45.000,00 TL ve vade bedeli 3.000,00 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda vade farkının ayrılmasıyla oluşacak mal alış kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

		.././.....
153 Ticari Mallar	45.000,00	
32X Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	3.000,00	
320 Satıcılar		48.000,00

31.07.2015 tarihinde, birinci ayın sonu itibariyle aylık vade farkı 850,00 TL olarak hesaplanmış ve ilgili kayıt aşağıdaki şekilde atılmıştır.

.././.....

65X Vade Farkı Giderleri	850,00	
32X Ertelemiş Vade Farkı Giderleri		850,00

İşletme birinci ay sonu itibariyle 850,00 TL'lik vade farkını gider olarak kaydetmiş olsa da, mallar satılmadığı sürece bu gider VUK açısından kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla vergi kârı 850,00 TL fazla çıkmış ve 170,00 TL (850,00 x %20) verginin fazla ödenmesine neden olmuştur. Bu durumda 170,00 TL ertelenmiş vergi varlığı doğmuştur. Bu varlığın kaydı ise aşağıdaki gibi yapılacaktır.

.././.....

28X Ertelemiş Vergi Varlığı	170,00	
69X Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi		170,00

TMS açısından kaydedilen gelir veya gider, vergi mevzuatı açısından hiçbir zaman kabul edilmeyecek bir gelir veya gider ise, ertelenmiş vergi doğmaz. Burada oluşan farka sürekli fark denir. Örneğin trafik cezaları, Sosyal Güvenlik Kurumu prim cezası muhasebe ilkeleri bakımından gider olarak kaydedilirken, vergi mevzuatı açısından hiçbir zaman gider kabul edilmezler. Benzer şekilde temettü gelirleri de işletmenin varlıklarını arttırıp kaynak girişi sağladığı için muhasebe ilkelerine göre gelir oluştururken, vergi mevzuatınca hiçbir zaman gelir kabul edilmezler. Dolayısıyla vergi ertelenmesine neden olmazlar.³⁰⁰

³⁰⁰ Özkan, a. g. m. , s.98

SONUÇ

Küresel dünyada ülke ekonomilerinde dış ticaret işlemlerinin yeri ve önemi tartışılmasız bir hal almıştır. Tüketicilerin en az maliyetle en fazla faydayı sağlama çabası içine girmeleri ve piyasa çeşitlenmesinin çok yoğun yaşanması, rekabeti hızlandırmıştır. Bu nedenle ülkeler dış ticaret politikalarını rekabet aracı olarak kullanmaya başlamışlardır. Bu durum işletmelerin mikro ve makro boyutta dış ticaret işlemlerine ağırlık vermesine yol açmıştır. Vurgulanan önem doğrultusunda, işletmecilerin izleyecekleri yolları bilmeleri ve en optimal yöntemleri kullanmaları, doğru kararlarla doğru sonuçlara ulaşmalarında yardımcı olmaktadır.

Dış ticaret işlemlerine ilişkin sınırsız sayıda kaynağın var olmasına rağmen, ticari hayatın dinamikliği nedeniyle uygulama alanlarında her geçen gün değişiklikler ortaya çıkmaktadır. Bu durumda mevcut mevzuata hakim olmakla birlikte yaşanan gelişmeler sürekli takip edilmelidir. İthalat ve ihracat işlemlerini uygulayacak olan bireylerin, öncelikle bu işlemleri tanıması gerekmektedir. Kendilerinin ve ticaret yaptıkları karşı tarafın yükümlülüklerini açıkça belirten teslim şekillerinin neler olduğu ve uygulamada ne gibi durumlarla karşı karşıya kalındığı bilinmelidir. Ayrıca teslim şekilleriyle, hangi masrafın hangi tarafa ait olduğu, oluşabilecek hasar ve ziyandan hangi oranda hangi tarafın sorumlu olduğu ve düzenlenmesi gereken belgeler hakkında da bilgi sahibi olmalıdır. İşletme içi ve dışı bir çok faktör baz alınarak, en uygun ödeme şeklinin seçilmesi gerekir. Ancak iş, işletmenin genel yapısına uygun ödeme şeklini seçmekle bitmez. Seçilen ödeme şeklinin doğurduğu sorumluluklar hakkında da bilgi sahibi olunmalıdır. Yapılacak her dış ticaret işlemi için ödeme şekli ile teslim şeklinin avantaj ve dezavantajları değerlendirilmelidir. Aynı zamanda yapılan işlemler için gerekli fon kaynakları yalnızca öz sermayeden karşılanamadığında, ilgili işlemler için başvurulabilecek finansman kaynakları hakkında araştırmalar yapılmalıdır. Ancak tüm bu detaylara ilişkin bilgi sahibi olduğunda işlemler sağlıklı bir şekilde yürütülüp sonuçlandırılabilir. Bu nedenle çalışmanın ilk iki bölümünde, dış ticaret işlemleri hakkında temel kavramlar ile ödeme ve teslim şekillerine yer verilmiştir.

Dış ticaret işlemlerinde ithalat ve ihracat çeşitlerinin fazlalığı, işletmelerin işlem yüklerini arttırmaktadır. Zaten karmaşık bir yapıya sahip olan bu işlemlerin kontrol edilebilmesi, takip edilebilmesi, geçmiş değerlendirilerek geleceğin öngörülebilmesi için kullanılan belgelerin düzenli olarak kayıt altına alınması gerekir. İşletmelerde dış ticaret

işlemlerini takip eden tüm tüzel kişiler muhasebe kurallarını iyi bilmeli ve hesap planı içerisinde dış ticaret işlemlerinde kullanılan hesaplarını düzenlemelidir. Tüm bunlar ihtisas muhasebeleri arasında yer alan dış ticaret işlemleri muhasebesi kapsamındadır. İthalat ve ihracat işlemleri peşin, akreditif, mal mukabili ve vesaik mukabili ödeme şekillerine göre muhasebeleştirilmektedir. İhracat işlemlerinde muhasebe kaydı yapılırken, fiili ihrac tarihindeki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru kullanılır. İhracatta yapılan teslimatlar, bu teslimler ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisnadır. Bu istisna ihracat işlemlerini teşvik amacıyla yapılır. Aynı zamanda ihrac edilen mallarla ilgili indirimde uğramayan KDV'lerin de iadesi söz konusudur.

Çalışmanın son bölümünde, iki ayrı firmada gerçekleştirilen ithalat ve ihracat işlemlerinin muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir. Firmalardan alınan belgeler ekler kısmında yer almaktadır. Bu belgeler baz alınarak, yapılan masraflar ve ödemeler işlem akışı içerisinde muhasebeleştirilmiştir. Kayıtlar düzenlenirken işlemde kullanılan ödeme ve teslim şekilleri dikkate alınmıştır. Böylece literatür çalışması ile piyasadan iki ayrı örnek ışığında pekiştirme yapılmıştır. Son olarak TMS kapsamında beş adet standart ele alınmıştır. Dış ticaret işlemlerinde önem arz eden stoklar, hasılatlar, kur değişimleri, borçlanma maliyetleri ve gelir vergisinin muhasebeleştirilmesi, TMS açısından değerlendirilmiştir. İlgili değerlendirmeler örnekler yardımıyla yapılmıştır.

EKLER

EK 1:Banka Transfer Masrafi



TÜRKİYE İŞ BANKASI

BURSA , 24/11/2014

T.C. GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI
GÜMRÜK VE TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ
İLÇELİ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ
Banka referansı :
İthalatçı adı / unvanı :
İthalatçının Vergi Kim.Nu. : A.Ş.
Adresi :
Transfer ed.tutar/Dvz.cinsisi : BURSA 016010
7,025.00 EUR
Transfer edilen dövizin kaynağı
0 İthalatçının döviz hesabı : 7,025.00 EUR
0 Banka kaynağından döviz satışı : 0.00 EUR
0 Kredi Kartı : 0.00 EUR
0 İhracat bedelinden mahsup : 0.00 EUR
0 Döviz kredisi : 0.00 EUR
Transfer tarihi : 24/11/2014
İhracatçı firma unvanı :
Ödeme şekli : PEŞİN ÖDEME
İhtisil ed.komisyon masrafı : 40.00 TRY

Yukarıda ayrıntısı yazılı olan ithalat işlemi ile ilgili mal bedeli transferi Bankamız tarafından gerçekleştirilmiştir.
Saygılarımızla,

TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.
BURSA
ŞUBESİ

Türkiye İş Bankası A.Ş. Ticaret Sicil No:491112 Şube Merkez: İstanbul www.isbank.com.tr

EK 2: İthalat Örneği A.TR Belgesi

CERTIFICATO DI CIRCOLAZIONE DELLE MERCI

1. Esportatore (nome, indirizzo completo, paese)		A.T.R. n. FIA 227973	
2. Documento di trasporto (indicazione facoltativa)		N. del	
3. Destinatario (nome, indirizzo completo, paese) (indicazione facoltativa)		4	
16010 BURSA TURKEY		ASSOCIAZIONE tra la COMUNITA ECONOMICA EUROPEA e la TURCHIA	
5. Paese di esportazione		6. Paese di destinazione (1)	
ITALIA		TURCHIA	
7. Informazioni riguardanti il trasporto (indicazione facoltativa)		8. Osservazioni	
9. N. d'ordine	10. Marche, numeri, quantità e natura dei colli (per le merci alla rinfusa, menzionare, secondo il caso, il nome della nave, il numero del vagone o la targa del veicolo), designazione delle merci	11. Peso lordo (kg) o altra misura (litri, m ³ , ecc.)	
	1 N. 5 CARTONI BORSE E BORSETTE DI PELLE	66,580	
12. VISTO DELLA DOGANA		13. DICHIARAZIONE DELL'ESPORTATORE	
Dichiarazione certificata conforme Obblimento d'esportazione (2) modello EX 1 del 02/12/2014 dell'Ufficio doganale BO - B.O.P. - INTERPORTO Stato di validità applicato e rilasciato: 02/12/2014 addì (Firma)		Il sottoscritto dichiara che le merci di cui sopra soddisfano alle condizioni richieste per ottenere il presente certificato. BENTIVOGLIO addì 02/12/2014 (Firma)	

(1) Indicare lo stato Membro o la Turchia

(2) Da riempire solo quando il paese di esportazione lo richiede



EK 3: İthalat Faturası

16010 Bursa
Turkey

Tax authority: Selbasi

VAT no.: 8870007284

Page:	1	Invoice	
Date:	26/11/14	No.:	14'393

Payment	Advanced payment before shipment
Bank	UBS AG, Postfach, CH-9501 Wil
EUR	Account: 653233.60A / IBAN: CH91 0025 4254 6532 3360 A / BIC: UBSWCHZH80A
Shipment	ex works from Italy to Turkey
Delivery	November 2014

Model	Description/Specification	pcs	Price / Unit	Amount
-------	---------------------------	-----	--------------	--------

					EUR			
MICHAEL KORS F/W 2014-15								
Col.	Made In	Comp.	Description	one size				
	CN	100%leather	Bag	2	2	166.25	EUR	332.50
	CN	100%leather	Bag	2	2	166.25	EUR	332.50
	CN	100%leather	Bag	3	3	166.25	EUR	498.75
	VN	100%leather	Bag	3	3	182.50	EUR	547.50
	VN	100%leather	Bag	2	2	136.25	EUR	272.50
	VN	100%leather	Bag	2	2	228.75	EUR	457.50
	CN	100%leather	Bag	3	3	150.00	EUR	450.00
	CN	100%leather	Bag	3	3	150.00	EUR	450.00
	CN	100%leather	Bag	3	3	150.00	EUR	450.00
	VN	100%leather	Bag	3	3	127.50	EUR	382.50
	VN	100%leather	Bag	3	3	127.50	EUR	382.50
	VN	100%leather	Bag	2	2	127.50	EUR	255.00
	CN	100%leather	Bag	2	2	116.25	EUR	232.50
	VN	100%leather	Bag	2	2	127.50	EUR	255.00
	CN	100%leather	Bag	3	3	116.25	EUR	348.75
	CN	100%leather	Bag	3	3	116.25	EUR	348.75
	CN	100%leather	Bag	3	3	116.25	EUR	348.75
	VN	100%leather	Bag	2	2	136.25	EUR	272.50

Carry forward	EUR	6'617.50
---------------	-----	----------

- We reserve the right to alter orders and confirmations of delivery at any time. -
- Court of jurisdiction is 9000 St. Gallen. Subject to Swiss Law. -

EK 3: İthalat Faturası Devamı

Page:	2 of 2	Invoice
Date:	26/11/14	No.: 14'393

Model	Description/Specification				pcs	Price / Unit	Amount	
						EUR	6'617.50	
	Col.	Made in	Comp.	Description	one size			
		ID	100%leather	Bag	2	73.75 EUR	147.50	
		CN	100%leather	Bag	3	65.00 EUR	195.00	
		CN	100%leather	Bag	1	65.00 EUR	65.00	
				TOTAL	52			
		Made in:						
		CN-China / ID-Indonesia / VN-Vietnam						

Subtotal	EUR	7'025.00
Grand Total	EUR	7'025.00

- We reserve the right to alter orders and confirmations of delivery at any time. -
 - Court of jurisdiction is 9000 St. Gallen. Subject to Swiss Law. -

EK 5:Gümrük Giriş Beyannamesi 1

T.C. GÜMRÜK BEYANNAMESİ Seri : GB **0289872**

1 BEYAN

A VARİŞ GÜMRÜK İDARESİ
ERENKÖY GÜMRÜK MÜD.
14341200ANI84666
09/12/2014

2 Gönderici / İhracatçı No
3 Formlar
4 Üçü (isteleri)
5 Kalem sayısı
6 Kap adedi
7 Referans numarası
8 Alıcı No
9 Mali sorumluluğu
10 Son sevki
11 Ticaret Üretim
12 Kıymete ilişkin bilgi
13 TP
14 Beyan sahibi / Temsilcisi No:0910346085
15 Sevki İhracat ülkesi
16 Menşe ülkesi
17 Sevki ülkesi kodu
18 Varıştaki taşıma aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke
19 Kır.
20 Teslim şekli
21 Sınırı geçen hareketli taşıma aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke
22 Döviz ve toplam fatura bedeli
23 Gümrük bedeli
24 İşlemin niteliği
25 Sınırdaki taşıma şekli
26 Dahili taşıma şekli
27 Boşaltma yeri
28 Finansal ve bankacılık verileri
29 Giriş gümrük idaresi
30 Eşyanın bulunduğu yer
31 Kaplar ve eşyanın tanımı
32 Kalem
33 Eşya kodu
34 Menşe ülkesi kodu
35 Brüt ağırlık (kg)
36 Terich
37 R E J I M
38 Net ağırlık (kg)
39 Kota
40 Özet beyan önceki belge
41 Tamamlayıcı olcu
42 Kalem fiyatı
43 KTY
44 Ek bilgi sunulan belgeler, sertifika ve izinler
45 Vergilerin hesaplanması
46 İstediği
47 Vergilerin hesaplanması
48 Antrepoünun bildirilmesi
49 Antrepoünun bildirilmesi

8 Alıcı nüshası

CH-9242 039

/ BURSA 052

GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ LTD.ŞTİ.

/ BURSA

005 / İTALYA

039 / İTALYA

052

KAMYON-34 EK

052

EXW İTALYA

KAMYON-34 EK

052

EUR

7,025.00

2.79170

17 / İTALYA

26 Dahili taşıma şekli

ERENKÖY GÜMRÜK MÜD.

ARACI BANKASI YOK

29 GİRİŞ GÜMRÜK İDARESİ

PENDİK GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ

30 EŞYANIN BULUNDUĞU YER

ANTREPO

5 KAP 31.00 ADET (UNIT)
Markası:ADDR Numarası:
Ticari tna:ÇANTA
Tarife tna:

1 3

42022100 00 00

720

38.40

AT

71 00

34.61

31 ADET (UNIT)

08/12/2014-ITGM7080002390T1, 14/ITGM7080002390T1

Original Fatura V 14 393 #26-11-14;Navlun Makbuzu V 167645 #08-12-14;Sigorta Poliçesi V EMSAL A.TR Dışişleri Belgesi V FT A 227973 #02-12-14; VERGALET:BURSA 6. NOTER-03/08/2012-10371/CMR EKLiDİR. T2: 14/ITGM7080002390T

B HESAP DETAYLARI

5,301.99

OTOMOTİV DEPOLUKLUK GÜMRÜKLEME Ü

10	0.00	0.00	0.00	C	FAT (EXW)	19,611.69	GVM	20,926.08
39	8,742.91	2.40	209.83	C	NAV	725.84	GV	0.00
40	12,624.84	8.00	1,009.99	C	SiG	588.35	YiÇi	500.00
89	0.00	-	55.00	P	CIF	20,925.88	KDVM	21,844.79
					YDIŞ	0.20	KDVM	1,747.58
								1,274.62

50 Aşağı sorumluluğu

51 Öngörülen transit idareleri (ve ülke)

52 Teminat geçerli değil

J VARİŞ GÜMRÜK İDARESİ KONTROLU

6TRANT - - - 120 - 2,533.55

Mühür

09 12 2014

86 98 50

53 Varış idaresi (ve ülkesi)

54 Yer ve tarih

Beyan sahibi / temsilcinin imzası ve adı:

İSTANBUL 09/12/2014

MUMİNE AKŞİT M/34/

TCGB - 1 Belge No : 19 D.M.O. Basım İşl. Md.

EK 6: Gümrük Giriş Beyannamesi 2

T.C. GÜMRÜK BEYANNAMESİ Seri : GB **0497399** A VARİŞ GÜMRÜK İDARESİ

1 BEYAN

2 Gönderici / ihracatçı No **8**

3 Form No **143412001M215723** 4 Yükl. istelenen **EREKÖY GÜMRÜK MÜD.**

5 Kalem sayısı **2 5** 6 Kap adedi **19/12/2014**

7 Alınan gümrük idaresi numarası **ITH1439373-SINAN**

8 Alıcı No **OSMANGAZI / BURSA**

9 Mali sorumluluğu **OSMANGAZI / BURSA**

10 Son sevki **OSMANGAZI / BURSA** 11 Ticaret/Üretim ülkesi **OSMANGAZI / BURSA** 12 Kıymetli malın bilgileri

13 TP. **005 039** 15 Sevki/ihracat ülkesi **005** 17 Sevki ülkesi kodu **052**

14 Menşe ülkesi **ITALYA** 17 Varış ülkesi **052**

18 Varışta taşıma aracının tipine göre kayıtlı olduğu ülke **TÜRKİYE**

19 Kır. **052 0** 20 Teslim şekli **EXW İTALYA** 22 Döviz ve toplam fatura bedeli **7,025.00** 23 Döviz kuru **2.9653** 24 İşlemin niteliği **1 1**

25 Sınırdaki taşıma **KAMYON-34 ZK** 26 Dahili taşıma **052 ELR** 28 Finansal ve bankacılık **7,025.00**

29 Giriş gümrük idaresi **EREKÖY GÜMRÜK MÜD.** **TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş. BURSA**

31 Kaplar ve eşyaların tanımı **PEŞİN GÜMRÜK MÜDÜRÜSÜ TÜRKER ANTRÉPO PEŞİN**

32 Kalem No **1 4** 33 Eşya kodu **43022100** 35 Brüt ağırlık (kg) **00 00** 36 Terim **72**

37 B E J I M **35.94 AT** 39 Kota **00**

40 Özet beyan önceki belge **09.12.2014 - 14341200AN184666**

41 Tamamlayıcı ölçü **27 ADET(UNIT)** 42 Kalem fiyatı **3.792.50** 43 KTY Kodu **00**

44 Ek bilgi/sunulan belgeler/sertifikalar/izinler **Fatura V 14 399 #05-11-14-;Nevin Mektubu V 157645 #08-12-14-;İth at eşyada ait Gümrük Sicilim Formu V. #19-12-14-;Banka Yazısı V T 00003334 #08-11-14-;İlk rejime ilişkin Gümrük Beyannamesi V 14341 200AN184666 #09-12-14-;A.TR Dolaşım Belgesi V FI A 227973 #02-1**

45 Vergilerin hesaplanma ması **VEKALET BURSA 6. NOTER 03.08.2012-10371/**

46 İstatistik kıymet **1.240.06**

47 Vergilerin hesaplanma ması **VEKALET BURSA 6. NOTER 03.08.2012-10371/**

48 Ödemelerin açıklanması **B HESAP DETAYLARI**

49 Antrepo giriş bildirimi **OTOMOTİF DE**

30	0.00	0.00	0.00 P
39	8,363.96	2.40	200.73 P
40	12,304.15	8.00	994.33 P
89	0.00	-	55.00 P
Toplam:			1,240.06

50 Asil sorumluluğu No **1,240.06** İmza: **C HAREKET İDARESİ**

51 Ongörülen transit idareleri (ve ülke) **Temsilci**

52 Teminat geçerli değil **Yer ve tarih:**

53 Varış idaresi (ve ülkesi) **Kod**

J VARİŞ GÜMRÜK İDARESİ KONTROLÜ **Mühür**

54 Yer ve tarih **İSTANBUL 19.12.2014**
Beyan sahibi / temsilcinin imzası ve adı: **BAHAR İNCE M/34/2204**

TCGB - 1 Belge No : 19 D.M.O. Basım İşl. Md.

AKBANK**GÜMRÜK VERGİ ALINDISI**
(MÜKELLEF)

Şube No.	Fişi Düzenleyen Şube
	İNTERNET SUBESİ

Tarih	No.
23/12/2014	

MÜKELLEFİN

Gümrük Say. Kodu	Vergi Kimlik Numarası	Gümrük Vergi Kodu	Seri - Sıra No.
034452			01 TG/
Gümrük	Saymanlığı Adı : ERENKÖY GÜM.SAY.	S.Ref No:	
Soyadı / Unvanı	Adı : TİC.A.Ş.	Gümrük Beyanname No.	
İşi	Adresi		

TAHSİL OLUNAN GELİRİN

Ödeme Tarihi	Düzenleme Tarihi	Gümrük Müdürlüğü Adı
02 23/12/2014 03	04 21/01/2015	ERENKÖY GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ
Gümrük Vergi Kodu	Gümrük Vergi Nev'i	Miktarı
05		
06 0039	EK MALİ YÜKÜMLÜLÜK	01 371.75
07 0040	KATMA DEĞER VERGİSİ	01 1.903.53
08 0089	DAMGA VERGİSİ	01 55.00
09		
10		
TOPLAM 11		2.330.28


YALNIZ İKTİBİNÜÇYÜZOTUZ, -TL, YİRMİSEKİZ, -KR

AKBANK T.A.Ş.

Subesi

1/3

EK 10: Ardiye Hizmet Bedeli Faturası



İL KODU: 34
FATURA

- 1TH1439373 -

LOJİSTİK TAŞIMACILIK VE DESTEK HİZMETLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
/ İSTANBUL

LOJİSTİK TAŞIMACILIK TURİZM VE DESTEK HİZMETLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
Mah.
LİRAKATLI

Tic. A.Ş. BURSA / TÜRKİYE	TARİH 25.12.2014 25.12.2014																																				
VERGİ DAİRESİ / VERGİ NO SETBAŞI / 8870007284	SERİ A SIRA NO: 666388																																				
ANT. GİRİŞ NO. : 2941 İRSALİYE NO. : BEYAN NO. : 14341200IM215723 MAKBUZ NO. : 3168 ANT. BEYAN NO. : 14341200AN184666	GİRİŞ ARAÇ PLAKA NO. : 34 ZK KAP ADEDİ : 5 AĞIRLIK (kg) : 66,56 ANT. GİRİŞ TARİHİ : 08.12.2014 ANT. ÇIKIŞ TARİHİ : 25.12.2014																																				
GARANTEE BANKASI KARTAL ŞB. 091-6298561 TR75 0006 2000 0910 0006 2985 81	BANKA HESAP NUMARALARI AKBANK PENDİK ŞB. TR29 0004 6008 6888 8000 0008 38																																				
AÇIKLAMA	TUTARI																																				
<p>3065 SAYILI KANUNUN İSTİSNALARLA İLGİLİ 17. MADDESİNİN 4 NUMARALI FIKRASI 0-BENDİ.. GEREĞİNCE GÜMRÜKLE GENEL ANTEPİDE YAPILAN ARDIYE VE TERMINAL HİZMETLERİ KDV'DEN MUAF TIR.</p> <p>■ İhtis fatura vadesinde ödenmesi halinde TL, Patularda ayık, Sak, Döviz, faturada ayık, sak vade farkı uygulanır. ■ B.K.K.3. maddesine istinaden: Yabancı Para konularında vadesinde ödenmesi halinde, altındaki bu hücrün vade vakti ile ödeme gününde ilgili gün Türk Parası ile ödenmesini talep eder. ■ Fatura gönderen, konularında istisnalarından İstanbul Menkebank ve İhtis Müdürlüğü yararlanır. ■ Courts and Exclusion Provisions of Istanbul are entitled to disbursements arising from invoice content.</p>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>EVRAK HAZIRLAMA BEDELİ</td> <td>KDV%18 EUR</td> <td>25,00</td> <td>70,91 TL</td> </tr> <tr> <td>İTKİB BEDELİ</td> <td>KDV%18 TL</td> <td>13,00</td> <td>13,00 TL</td> </tr> <tr> <td>PALET ETİKETLEME BEDELİ</td> <td>KDV%18 EUR</td> <td>0,50</td> <td>1,42 TL</td> </tr> <tr> <td>ARDIYE BEDELİ</td> <td>KDV% 0 EUR</td> <td>25,00</td> <td>70,91 TL</td> </tr> <tr> <td>TERMINAL BEDELİ</td> <td>KDV% 0 EUR</td> <td>25,00</td> <td>70,91 TL</td> </tr> <tr> <td colspan="2">1.8 GÜN MIN.</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2">ARA TOPLAM:</td> <td>227,15 TL</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2">KDV:</td> <td>15,36 TL</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2">GENEL TOPLAM:</td> <td>242,51 TL</td> <td></td> </tr> </table>	EVRAK HAZIRLAMA BEDELİ	KDV%18 EUR	25,00	70,91 TL	İTKİB BEDELİ	KDV%18 TL	13,00	13,00 TL	PALET ETİKETLEME BEDELİ	KDV%18 EUR	0,50	1,42 TL	ARDIYE BEDELİ	KDV% 0 EUR	25,00	70,91 TL	TERMINAL BEDELİ	KDV% 0 EUR	25,00	70,91 TL	1.8 GÜN MIN.				ARA TOPLAM:		227,15 TL		KDV:		15,36 TL		GENEL TOPLAM:		242,51 TL	
EVRAK HAZIRLAMA BEDELİ	KDV%18 EUR	25,00	70,91 TL																																		
İTKİB BEDELİ	KDV%18 TL	13,00	13,00 TL																																		
PALET ETİKETLEME BEDELİ	KDV%18 EUR	0,50	1,42 TL																																		
ARDIYE BEDELİ	KDV% 0 EUR	25,00	70,91 TL																																		
TERMINAL BEDELİ	KDV% 0 EUR	25,00	70,91 TL																																		
1.8 GÜN MIN.																																					
ARA TOPLAM:		227,15 TL																																			
KDV:		15,36 TL																																			
GENEL TOPLAM:		242,51 TL																																			

EK 11: Ardiye Hizmet Bedeli Borç Dekontu

Sayın _____ Tic. A.Ş.
/ BURSA

TARİH: 27.12.2014

BORÇ DEKONTU

SIRA No.: 1TH1439373
Dekont No: 93719

AÇIKLAMA	EVRAK TARİHİ	EVRAK NO.	TUTAR
GÜMRÜK VERGİSİ	23.12.2014	.	2,330.28 TRY
ARDIYE	23.12.2014	.	249.96 TRY
KURVE HİZMET BEDELİ	26.12.2014	308599	29.50 TRY
TOPLAM:			2,609.74 TRY

DOSYA NO : ITH
BEYAN NO : 14341200IM215723
BEYAN TARİHİ : 19.12.2014
KAP / KİLD : 5 KAP 66.56 KG
KIYMET : 21,477.55 TL
TAŞIT : 34 ZK 1925

YALNIZ İkiBinAltıyüzDokuzTLYetmişDörtKr

242.51

* Bu borç dekontu, Assef tarafından ödemesi yapılan masrafları göstermektedir.
* Bu dekontta yurtdışı tutarın ödemesi için gün ötür, açıklama detaylarında, geçiken her gün için %4 vade farkı uygulanmaktadır.

EK 12: Gümrükleme Hizmet Bedeli Faturası

GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ



Sayın

Tic. A. Ş.

TARİH/DATE: 27/12/2014

İRSALİYE TARİHİ:

İRSALİYE NO:

İL KODU : 34

Ref: ITH1439373

/ BURSA

FATURA

(I)

Vergi Dairesi **SETBAŞI** Hesap No **8870007284**

SERİ A SIRA NO: **193468**

AÇIKLAMA	FİYATI	TUTARI
İTHALAT HİZMET BEDELİ		400.00 TRY
MATBU EVRAK BEDELİ		10.00 TRY
ALICI :		
DOSYA NO : ITH		
BEYAN NO :		
BEYAN TARİHİ : 19/12/2014		
KAP / KİLO : 5 KAP 66.56 KG		
GÜMRÜK : ERENKİGY GÜMRÜK MÜD.		
KIYMET : 21,477.77 TL		
TEM. TUTAR :		
TAŞIT : 34 ZK 1925		
Yalnız Dört yüz Seksenüç TL Seksen Kr		410.00 TRY
	KDV % 18	73.80 TRY
		483.80 TRY

- 1) İşbu fatura 8 gün içinde itiraz edilmediği takdirde fatura muhteviyatı kabul edilmiş sayılır.
- 2) Fatura konusu mal ve hizmet alıcı tarafından alınmış sayılır.
- 3) İşbu fatura bedelinin, belirtilen vadede ödenmemesi halinde, vade gününden itibaren aylık %4 vade farkı uygulanacaktır.

ASIL



GRUP
GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ
LOJİSTİK

EK 13: İhracat Örneği Çeki Listesi

30.01.2015

ÇEKİ LİSTESİ

KOLİ NO	TANIMLAMA	ADET	TOPLAM NET AĞIRLIK	TOPLAM BRÜT AĞIRLIK
4 PALET 1 KUTU	DMN 5LI UCGEN AYK-50EKS	2	1845	2025
	DMN 3LU UCGEN AYK	1		
	DMN 5LI UCGEN AYK-50EKS	8		
	DMN 4 LU UCGEN AYK-50 EKSEN	13		
	DMN 3LU UCGEN AYK	3		
	DMN 5LI UCGEN AYK-50EKS	4		
	DMN DOSEMELI AHS. SOL KOLCAK	2		
	DMN DOSEMELI AHS. ORTA KOLCAK	4		
	DMN DOSEMELI AHS. SAG KOLCAK	2		
	DIAMOND OTR DOSEME-50 EKSEN	3		
	DIAMOND ARK DOSEME - 50 EKSEN	3		
	UCGEN AYAK-(ARC29)	12		
	DMN KISA UCG. AYK-(ARC29) L:132	8		
		65	1845	2025

TOPLAM ADET 65 ADET
 TOPLAM KOLİ 4 PALET 1 KUTU
 TOPLAM NET AĞIRLIK 1845 KGS
 TOPLAM BRÜT AĞIRLIK 2025 KGS

RI

Her

13

10

~~10~~


EK 14: İhracat Örneği A.TR Belgesi



(1) Üye ülke veya Türkiye
Insert the member State or Turkey

(2) Sadece ihracat ülkesinin talebi halinde doldurulur.
Complete only where the exporting country requires

DOLAŞIM BELGESİ (MOVEMENT CERTIFICATE)

1. İhracatçı (Ad, açık adres, ülke) Exporter (Name, full address, country)		A.TR No: R 0129474  (253)869000000012R0129474	
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. Taşımaya ilişkin bilgiler (İhtiyari) Transport details (Optional) KAMYON-BY TRUCK		4. AET/TÜRKİYE ORTAKLIĞI ASSOCIATION between the EUROPEAN ECONOMIC COMMUNITY and TURKEY	
		5. İhracat Ülkesi Country of exportation TURKEY	6. Varış Ülkesi Country of destination (1) BELGIUM
9. Sıra No: Item No:		8. Gözlemler Remarks	
10. Kollerin 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 ADDR 1- 5 4 PALLETS+1BOX CHAIRS KOLTUĞU) CHAIR PARTS KOLTUK AKSAMLARI		11. Brüt ağırlık (kg) veya diğer ölçüler (hl, m ³ , v.s.) Gross Weight (kg) or other measure (hl, m ³ , etc.) 2,025 KGM	
12. GÜMRÜK VİZESİ CUSTOMS ENDORSEMENT Doğruluğu onaylandı Declaration certified İhracat belgesi Export document (2) Model (Form) No: 2 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 İSTANBUL 03/02/2015	

KILICILARIN 384 34 84 • 14-54625

EK 15: Karayolu Taşıma Belgesi

Garanti Bankası
T.C. Maliye Bakanlığı
İl Kodu : 34



İl Kodu : 34

FATURA

Seri : A

Sıra No. 122298

Tarih : 06.02.2015

İrsaliye No. :

Müşteri V.D. :

Vergi No. : ERTUĞRUL GAZI
1930010131

GÖNDEREN	ALICI	ARAÇ PLAKA :	
POZİSYON NO.	AMBALAJ	MALZEME	34 FF 3921 BRÜT KILO
	MIKTARI	CİNSİ	2160 NET KILO
	5	PALET	
TESLİMAT ŞARTLARI :			
AÇIKLAMA		TUTARI	
TÜRKİYE - BELÇİKA NAVLUN BEDELİ		2935,69 TL	
T.C.M.B. EURO KUR : 2.7959 TL			
1050 EURO KARŞILIĞIDIR			
TOPLAM		2935,69 TL	
YALNIZ / İKİBİNDOKUZYÜZOTUZBEŞ TL ALTMİŞDOKUZ KRŞ			

ÖDEME ŞARTLARI : 1) İŞ BU FATURA MUHTEVİYATINA 8 GÜN İÇİNDE İTİRAZ EDİLMEDİĞİ TAKTİRDE KABUL EDİLMİŞ SAYILIR.
2) ÖZEL ANLAŞMALAR DIŞINDA 15 GÜNÜ GEÇEN ÖDEMELERDE FATURA TUTARI ÜZERİNDEN AYLIK % 10 VADE FARKI UYGULANIR.

BANKA HESAP NUMARALARIMIZ: GARANTİ BANKASI AVCILAR ŞUBESİ : TL 702/6298700 IBAN NO:TR28 0006 2000 7020 0006 298700
USD 702/9056658 IBAN NO:TR25 0006 2000 7020 0009 056658
EURO 702/9056657 IBAN NO:TR52 0006 2000 7020 0009 056657

Basım Yeri: SÖNMEZ MATBAA - Adem DİNÇ Mareşal Fevzi Çakmak Cd. Şişli Psj. No: 5/2 Şişinevler-İST. Tel: (0212) 451 39 83 Kocasinan Vergi Dairesi: 30614012120 BasımYılı 2012 Anl. Tar.: 22.08.2012/2539 Bu Belge 1 Asıl 3 Suret'tir.

EK 16: Gümrük Çıkış Beyannamesi

1 Gönderici / İhracatçı No 1930010131 ERTUĞRULG		EU 1		03/02/2015	
3 Formlar 1 2		4 Yük. List 1		4-0742 2453 1141 4277	
5 Kalem say 3		6 Kap adedi 5		7 Referans numarası IHR1506751-H_OZUDURUK	
8 Alıcı No		9 Mali Müşavir/Serbest Muhasebeci No 1930010131			
10 Gideceği 017 ülke		11 Tic. yapılan 017 ülke		13 T.P.	
14 Beyan Sahibi / Temsilcisi No 7690143518		15 Çıkış/İhracat ülkesi TÜRKİYE		15 Çıkış ülk. kodu a 052 b	
		16 Menşe ülke		17 Gideceği ülke BELÇİKA	
18 Çıkıştaki taşıt aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke KAMYON-KAMYON 052		19 Kr. 0		20 Teslim şekli EXW BURSA	
21 Sınırı geçecek hareketli taşıt aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke KAMYON-KAMYON 052		22 Döviz ve toplam fatura bedeli EUR 13,980.75		23 Döviz kuru 2.7455	
24 İşlemin niteliği 1 1		25 Sınırdaki taşıma şekli 30		26 Dahilli taşıma şekli	
27 Yükleme yeri ERENKÖY GÜMRÜK MÜD.		28 Finansal ve bankacılık verileri YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş. BURSA FOMARA ŞUBESİ			
29 Çıkış gümrük idaresi APIKULE TIR GÜMRÜK MÜD.		30 Eşyanın bulunduğu yer ERENKÖY GÜM. MÜD.		AKREDİTİF	
Kaplar sayı ve tanısı KAP 31.00 ADET(UNIT) Markası: Numarası: Ticari tnm: KOLTUĞU Tarife tnm: *Marka Bilgi: Tescilsiz** 37,178.41TRY		32 Kalem No 1		33 Eşya kodu 94017100 00 00	
		34 Menşe ülke kodu a 052 b		35 Brüt ağırlık (kg) 1,961.39	
		37 REJİM 10 00		38 Net ağırlık (kg) 1,787.04	
		39 Kota		40 Özet Beyan	
44 Ek bilgi: unvanlar eler ön izinler Fatura- #30-01-15;Çeki listesi V . #30-01-15;A.TR Dolajım Belgesi V R0129474 # 03-02-15; VEKALET:BURSA 4. NOTERLİĞİ-21/11/2014-06455;OKSB:14/16/C/0016-27/05/20/İML.*: B \\a f		41 Tamamlayıcı ölçü 31 ADET(UNIT)		42 Kalem fiyatı 13,541.58	
		46 İstatistikî kıymet 15,340.16			
Vergi hesaplaması		48 Ödememin ertelenmesi		49 Antrepo tipi ve kodu	
Tür		Vergi Matrahı		Oran	
Tutar		ÖŞ			
Toplam: 0					
50 Asıl sorumlu No		İmza		C HAREKET GÜMRÜK İDARESİ	
Öngör. gümrük leri (ve ülke)					
2 Tem. değil		Kod		53 Varış gümrük idaresi (ve ülke)	
AREKET GÜMRÜK İDARESİ KONTROLÜ		54 Yer ve Tarih İSTANBUL 03/02/2015		Beyanname sahibi / temsilcinin imzası ve adı: MUSTAFA KALIM M/34/2067	
ve: İlan Mühürlerin: Adedi: İmği: e Sınırı (tarih): a:					

EK 17: İhracat Örneği Poliçe (Draft)

09.02.2015

BURSA :

BELGIUM

DRAFT

ON 03.02.2015 FOR VALUE EURO 13.980,75 -(EURO THIRTEENTHOUSAND
NINEHUNDREDEIGHTY & 75/100 ONLY) PLEASE PAY TO THE ORDER OF
YAPI VE KREDİ BANKASI A.S. FOMARA BRANCH , BURSA/TURKEY UNDER
~~INVOICE NO.~~

EK 18: Uludağ İhracatçı Birliği Aidat Tahsilat Makbuzu

TÜRKİYE İHRACATÇILAR MECLİSİ		TAHSİLAT MAKBUZU		U	
Birlik	: 400 ÜİB GENEL SEKRETERLİĞİ	Tarih	: 03/02/2015 14:33		
GB No	:	Vezne	: 102015		
FOB	: 15.837,66 USD	Makbuz No	: 24685 V		
Güm. Tesc. No:	15341200XX000000	Sicil	: 4 / 735		
0742 2453 1141 4277		Vergi/TC.Kimlik No:	1930010131		
ÖDEME TİPİ:	KREDİ KARTI İLE ÖDEME				
HESAP NO	AÇIKLAMA	TUTAR			
	NİSPİ ÖDEME	19,50			
		Toplam:			19,50
SAYIN					
ONDOKUZ TL ELLİ KR TAHSİL EDİLMİŞTİR					
İmalatçı :					
Referans : IHR1506751					
ÖDEME YAPAN:					

EK 19: Uludağ İhracatçı Birliği Aidat Borç Dekontu

BURSA		ERENKÖY GÜMRÜK MÜD.		Atasefir İstanbul Morsis No: 0739817351800015	
Ref: IHR1506751		Gümrük : ERENKÖY GÜMRÜK MÜD.		Tarih : 04.02.2015	
BURSA 16369		Tescil : 15341200EX		Dekont No : 2356	
İş Emri : IHR1506751		1930010131		- 03.02.2015	
REF	TARİH	EVRAK NO	ÖD.YAP.FİRMA	AÇIKLAMA	TUTAR
IHR1506751	03.02.2015	00031266	BİRLİK - K		19.50
OnDokuzTLEİliKr					TOPLAM : 19.50
					Sayfa No : 1

EK 20: Muhabir Bankaya Vesaik Bildirimi

09.02.2015

BURSA :

BURSA,

firmasına 03/02/2015 tarih ve nolu GÇB ile yaptığımız
EXWORKS 13.980,75 EURO 'luk akreditifli ihracatımızla ilgili paranın tevdiyesi için ekte
bulunan vesaiklerin ibraz edildikleri halleriyle bankanızın sorumluluğu olmaksızın ve incelenmeden
aşağıda adı geçen bankaya ,UPS ile, aşağıda sunulan hesabı ile ulaştırılması için
gereğinin yapılmasını rica ederiz.

Dosya Ref :935 52150004

MTO'nun 522 sayılı " Tahsiller için yeknesak kurallar " broşürüne tabidir.

UPS Hesabı : ER5596

Saygılarımızla,

BÜROSİT A.Ş.

BANKA ADI VE ADRESİ

DOCUMENTARY CREDITS IMPORT -KORTRIJKSESTEENWEG
1100 B-9051 GENT BELGIUM

EKLER

2 ADET ORJİNAL FATURA + 3 ADET KOPI FATURA
1 ADET ORJİNAL ÇEKİ LİSTESİ + 1 ADET KOPI ÇEKİ LİSTESİ
1 ADET ATR ORJİNAL
1 SET CMR
1 ADET GÇB FOTOKOPİSİ
1 ADET DRAFT FOTOKOPİSİ

KAYNAKÇA

Kitaplar

AKAT Ömer, **Uluslararası Pazarlama Karması ve Yönetimi (Örnek Olaylar)**, 6.Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2008.

AKAT Ömer, **Uluslararası Pazarlama**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2001.

ALBAUM Gerald, **International Marketing and Export Management**, Addison Wesley Publishing Company, 1998.

ARZOVA Burak S., **İhracat Hakkında Her Şey**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006.

ATAMAN Ümit -Haluk SÜMER, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, 9.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006.

AYDIN Davut-Adnan SEVİM, **Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2002.

AYDIN Nurhan-Mehmet ŞEN-Niyazi BERK, **Finansal Yönetim-1**, 3.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014.

AYDIN Zafer, **İthalatta Belge Uygulamaları**, İstanbul Ticaret Odası İthalat Uygulamaları Eğitim Semineri, İstanbul, 2007.

BAGRIAÇIK Atila, **Kambiyo Mevzuatı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1376, Eskişehir, 2002.

BAKOVA Raif-BÜYÜKTÜRK Cahit, **Sorularla Açıklamalı Güncel Kambiyo Mevzuatı**, Mevzuat Yayınları, Yayın No:2008-58, İstanbul, 2008.

BEDESTENCİ H. Çetin, CANITEZ Murat, İLKER Alaaddin, **Dış Ticaret: İşlemler ve Uygulamalar**, Gazi Yayınevi, Ankara, 2004.

BOZKURT Osman, **Sorularla İthalat Mevzuatı**, İstanbul Ticaret Odası Dış Ticaret Şubesi Uygulama Servisi, İstanbul, 2010.

CENGİZ Emrah ve Diğerleri, **Uluslararası Pazarlara Giriş Stratejileri**, Der Yayınları, İstanbul, 2003.

COOK Thomas A.-Rennie ALSTON-Kelly RAIA, **Mastering Import Export Management**, Amacom Publisher, Second Edition, United States Of America, 2012.

ÇAKICI Ömer -CEYLAN Mehmet, **Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Teori-Uygulama-Mevzuat**, G. M. Matbaacılık Yayınları, İstanbul, 2014.

ÇELİK Kenan, KALAYCI Cemalettin, SANDALCILAR A. Rıza, **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2008.

DEMİR Musa, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004.

- DİMATTEO Larry A. ,**Law Of International Contracting**, Second Edition, Kluwer Law International, Netherladns, 2009.
- DOĞAN Hulusi, **İhracat Pazarlaması ve İşlemleri**, Detay Yayıncılık, Ankara ,2005.
- DOUGLAS Susan P. - Samuel CRAIG C. , **Global Marketing Strategy**, McGraw-Hill, New York, 1995.
- ECER H. Ferhat, CANITEZ Murat, **Uluslararası Pazarlama Teori ve Uygulamalar**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.
- EPSTEIN Barry Jay -Abbas Ali Mirza, **IFRS:2006, Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standarts**, John Wiley & Sons, Inc. , New Jersey, 2006.
- EROL Ümit, **Vadeli İşlem Piyasaları Teori ve Pratik**, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, 1999.
- GÖKÇELİK Cahit, **Gümrük Rejimleri**, Ayrıntı Basımevi, Ankara,2005.
- GÖKGÖZ Ahmet -Ayberk ŞEKER, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, Dora Basımevi, Bursa, 2014.
- GÜCENME GENÇOĞLU Ümit -Yıldız ÖZERHAN-Selahattin Karabınar, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, Sakarya, 2013.
- GÜN Nuri, **Dış Ticaret, Kambiyo & Yabancı Yatırımcılar Teşvik Mevzuatı**, Şafak Matbaacılık, Ankara, 2004.
- GÜRSOY Yaser, **Dış Ticaret İşlemleri**, Ekin Kitabevi, Ankara, 2005.
- GÜRSOY Yaser, **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.
- GÜRSOY Yaser, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014.
- HERDEGEN Matthias ,**Principles of International Economic Law**, Oxford University Press, United Kingdom, 2013.
- İMREGÜN Oğuz, **Ticaret Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 3.Baskı, Eskişehir, 2006.
- İSLATİNCE Nuray ve diğerleri, **Dış Ticaret Belgeleri**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, Eskişehir, 2013.
- KARAKUZEY Mustafa, **Serbest Bölgeler ve İlgili Mevzuat**, Promete Gümrük Müşavirliği,1.baskı, Ünal Baskı ve Cilt Evi, İstanbul,2003.
- KARPAT Işıl, **Marka Yönetimi-Güçlü ve Başarılı Markalar İçin Temel İlkeler**, 4.baskı, İletişim Yayınları, İstanbul, 2011.
- KARTAL Ali, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2005.
- KAYA Ferudun, **Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, İSMMM Yayınları, 2011.
- KAYA Ferudun –Neslihan TURGUTTOPBAŞ, **Dış Ticaret İşlemleri**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:2526,1.Baskı, Eskişehir,2012.
- KAYA Ferudun, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları**, Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2010.
- KAYA Salih, **Uluslararası Bankacılık Uygulamaları (Bankalarda Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması) ve ICC-UCP 500 ve eUCP**, 2.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2003.
- KAYIHAN Şaban–Mehmet ESKİ, **Uluslararası Ekonomi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010.
- KILIÇBAY Ahmet, **Türkiye'nin Ekonomi Politikaları (1930-1996 ve Sonrası)**, Der Yayınları, Ankara, 1999.

- KIZIL Ahmet-SOĞUR Macide, **İhracat-İthalat İşlemleri ve Muhasebe Uygulaması**, Der Yayınları,3.Baskı, İstanbul,1997.
- KOPARAL Celil ve Diğerleri, **Uluslararası İşletmecilik**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, Eskişehir, 2004.
- KUTLU Erol, **İthalat ve İhracat Uygulamaları**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1213,Eskişehir,2002.
- LAZOL İbrahim, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2008.
- MCGOWAN Bruce, **Economic Life in Ottoman Europe**, Cabrige University, New York, 1981.
- MELEMEN Mehmet, ARZOVA S.Burak, **Uluslararası Ticaret Alternatif Finansman Teknikleri ve Muhasebeleştirilmesi Ticari Yazışma Örnekleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000.
- MOENS Gabriel – GILLIES Peter, **International Trade and Business: Law, Policy and Ethics**, Cavendish Publishing, Great Britain, 1998
- MUCUK İsmet, **Pazarlama İlkeleri**, 18.baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.
- MULLİNEUX Andrew W. -Victor MURİNDE, **Handbook of International Banking**, Edward Elgar Publishing, Northampton, 2003.
- OKTAY Nüvit, **Dış Ticarete Giriş**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1914, 1. Baskı, Eskişehir, 2005.
- ÖZALP Abdurrahman, **Dış Ticarete Yeni Kurallar UCP 600'ın Kullanılması ve Akreditif**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.
- ÖZALP Abdurrahman, **Uluslararası Yeni Kurallar Işığında Dış Ticaret'te Teslim ve Ödeme Şekilleri Genel ve Bankalar Uygulaması**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004.
- ÖZEL Sibel, **Akreditif İlişkisinde UTO Kurallarının (UCP 600) Bankalar Arası İlişkiye Etkisi**, İpek Yolu Canlanıyor: Türk-Çin Hukuk Zirvesi Konferans Bildiri Kitabı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- ÖZERHAN Yıldız-Serap Yanık, **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları-Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 2. Baskı, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2012.
- PAMUK Şevke, **Osmanlı-Türkiye İktisat Tarihi (1500-1914)**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2005.
- SANVER Eray, **Dış Ticaret İşlemleri**, Bizim Repro Ofset Matbaacılık, Bursa, 2010.
- SAUNDERS Anthony -Marcia Millon CORNETT, **Financial Markets and Institutions**, Second Edition, McGraw-Hill, USA, 2004.
- SAYINER İsmet, **Belgelerle Uygulamalı Gümrük İşlemleri ve Dış Ticaret**, Alfa Yayınları, İstanbul,1995.
- SEYİDOĞLU Halil, **Uluslararası İktisat, Teori Politika ve Uygulama**, 18. Baskı, Güzem Yayınevi, İstanbul, 2013.
- SEYOUM Belay, **Export-Import Theory Practise And Procedures**, Third Edition, Routledge, 2013.
- ŞAHİN Arif, **İhracat Prosedürleri**, Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi İhracatta Pratik Bilgiler Serisi, Ankara, y. y. , Kasım 2005.
- ŞAHİN Arif, **İhracat Prosedürlerini Biliyor Musunuz?**, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, Araştırma ve Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2007.
- ŞAHİN Arif, **İhracat Mevzuatı**, İgeme Yayınları, Ankara, 2007.
- ŞAHİN Arif, **İhracatta Ödeme Şekilleri**, İgeme Yayınları, Ankara, 2002.
- ŞAHİN Hüseyin, **İktisada Giriş**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1997.

- ŞANLI Cemal–Nuray EKŞİ, **Uluslararası Ticaret Hukuku**, 1. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.
- ŞEN Esin, **İhracatta Kullanılan Uluslararası Belgeler**, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (İGEME), Ankara, 2008.
- TOROSLU M. Vefa, **Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe**, 2.Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 1999.
- TURHAN Nihat, **Dış Ticaret ve Akreditifli İşlemlerin Uluslararası Uygulamaları Kılavuzu**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2013.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu TMS**, Fersa Matbaası, Ankara, 2010.

Sürelî Yayınlar

- AKGÜN Ali İhsan, TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.17, S.2, Isparta, 2012.
- AKIN Hale-Fahri Kurşunel, “TMS 2’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi**, C:13, S:1-2, Konya, 2010.
- ALKILIÇ Şengül, “Uluslararası Ticarete Vesaik Mukabili Ödeme Yöntemi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XIV, Y.2010, S.2, Ankara, 2010.
- BABAYİĞİT Sema , “Uluslararası Ticarete Kullanılan Belgeler”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, EÜHFD C.XIV, Cilt 14, S.1-2,Erzincan, 2010.
- BEKLER Muhittin, “Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:312, Ağustos, 2007.
- BERGAMI Roberto , “Incoterms 2010:The Newets Revision of Delivery Terms”, **Acta Univ. Bohem. Merid.** 2012, 15(2), 33-40, ISSN 1212-3285.
- CANER Oğuz, “Incoterms 2010 (ICC Rules For The Use Of Domestic And International Trade Terms)”, **İstanbul Ticaret Dergisi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:11 Sayı:22, İstanbul, 2012.
- CEBECİ Aslıhan Kocafe –YILMAZ Mutlu, **Dahilde İşleme Rejimi ve Türk Dış Ticareti Üzerine Etkilerinin Analizi (1996-2011)**, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:23, Sayı:2, Elazığ, 2013.
- CERAN Yunus-Metahan ORTAKARPUZ, “Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe standartları Kapsamında İncelenmesi”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:03, Sayı:02, Kahramanmaraş, 2013.
- ÇELİKBAŞ Nil Merve, “Navlun Sözleşmesi İle Konşimento Arasındaki İlişki”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:1 Yıl:3 Sayı:8, Ankara, 2012.
- EGELİ Hüseyin Avni, **Dış Ticaret Açısından Sanayileşme Stratejileri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:7, Sayı:3, 2001.
- ERSUNGUR Ş. Mustafa – YALMAN İlkay Noyan, **Bölgesel Kalkınmada İhracat Teşviklerinin Etkinliği: Sivas İlinde Bir Uygulama**, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimleri Dergisi, Sayı:1, Cilt:10, 2009.
- GÜNER ÖZBEK Meltem Deniz, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Konşimento ve Konşimentonun İspat Kuvveti”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:18 S:., İstanbul, 2012.

KABATAŞ Yaşar -Ayşe PAMUKÇU, “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, s.48, 2010.

KALMIŞ Halis-Feyza DEREKÖY, “TMS 18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C.X II, S.1, Afyonkarahisar, 2010.

ÖZEL Hasan Alp, **Türkiye’de Ticari Serbestleşmenin Tarihsel Gelişimi**, Çanakkale Ondokuz Mayıs Üniversitesi Biga İİBF, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, Çanakkale, Sayı 6:2, 2011.

ÖZKAN Azzem, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:32, 2009.

REİSOĞLU Seza, “Hukuki Açıdan Akreditif ve Uygulama Sorunları”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı:52, İstanbul, 2005.

SAVRUL Burcu Kılınc –ÖZEL Hasan Alp-KILIÇ Cüneyt ,**Osmanlı’nın Son Döneminden Günümüze Türkiye’de Dış Ticaretin Gelişimi**, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi (8:1), 2013.

SAYILGAN Güven - ŞENOL Coşkun, **Dahilde İşleme Rejimi ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkileri**, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimleri Fakültesi Dergisi, Sayı:35, Temmuz 2010.

SAYIM Ferhat-Halil İbrahim ZENGİN, “Dış Ticarete Kullanılan Finansman ve Teslim Şekillerinin Türkiye’nin Sınır Ticareti Uygulamalarında Kullanılabilirliği”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt 8, Sayı 17, Yalova, 2012.

SELEN Ufuk, **Dış Ticaret Yardım Unsuru Olarak Dahilde İşleme Rejimi: Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:10, Antalya, 2005.

TAKIM Abdullah-ERSUNGUR Ş. Mustafa, **Dahilde İşleme Rejimi: İhracat ve İthalat Üzerindeki Etkisi**, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:24, Sayı: 2, 2010.

YARBAŞI Engin, “Türkiye Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Nazım Hesapların Önemi ve Dış Ticaret İşlemlerindeki Yeri”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:7, Sayı:13, İstanbul, 2008.

YENİARAS Mustafa Cem, “Uluslararası Ticarete Akreditif ve Belge Karşılığı Ödeme”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:80, Sayı:1, İstanbul, 2006.

YERELİ Ayşe N. -Nilgün KAYALI-Lale DEMİRLİOĞLU, “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:22, İstanbul, Mart-Nisan 2012.

YEŞİLOVA Ecehan, “CMR-Taşıma Senedinin İspat Kuvveti”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, İzmir, 2005.

Diğer Kaynaklar

ASLANERTİK Banu Esra -Ahmet YAPAN, “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Uygulamaları ve Standardın Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/001/> (12.04.2015)

AY Zafer, Dış Ticarete Bir Ödeme Aracı Olarak Akreditif ve Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2008.

ACAR Mustafa Gürhan -Lütfi Çetin ÇALI, “Katma Değer Vergisi Kanunu İhracat İstisnası ve İadeler İle Tevkifat Uygulamaları”, Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Bursa, 2008, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yayinlar/2008/kdv.pdf> (20.02.2015)

Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ,12.07.2008 Tarih ve 26934 Sayılı Resmi Gazete, Tebliğ No: İhracat 2008/12, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080712-13.htm> (01.12.2014)

Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ,06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete, http://www.tim.org.tr/files/downloads/mevzuat/ihracat_mevzuati.pdf (01.12.2014)

BÜYÜKDERE Köksal, **Türkiye'nin Dış Ticaretinin Gelişimi**, Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı 47, Ankara, 2005 <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/47/6.html> (20.11.2014)

COŞKUN Şenol, **Dahilde İşleme Rejimine İlişkin Düzenlemeler ile Rejimin Yerli Üreticiler Üzerine Etkileri**, Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı:48, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/48/3.html> (20.12.2014)

ÇALIŞ Asım, İhracatta Teslim Şekilleri & Nakliyat, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (İGEME), 2005, s.6 file:///C:/Users/%C4%B0rem/Downloads/459_dosya_1332495612.pdf (10.01.2015)

ÇELİK Ahmet, **Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF)**,Konya Ticaret Odası Etüd-Araştırma Servisi,s.2, [http://www.kto.org.tr/d/file/kaynak-kullanimi-destekleme-fonu-\(kkdf\).pdf](http://www.kto.org.tr/d/file/kaynak-kullanimi-destekleme-fonu-(kkdf).pdf) (05.12.2014)

Dahilde İşleme Rejimi Tebliği, 20.12.2006 Tarih ve 26382 Sayılı Resmi Gazete, Tebliğ No İhracat:2006/12, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/12/20061220-23.htm> (16.12.2014)

DEYNEKLİ Adnan, **Uluslararası Ticarete Vesaik Mukabili Ödeme**, International Conference On Eurasian Economies 2014, s.2 <http://www.eecon.info/papers/1164.pdf> (03.02.2015)

DİRİÖZ Ozan, “Dış Ticaret İşlemlerinde Kullanılan Belgeler”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı:44, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/44/6.html> (31.01.2015)

GÜRSOY Yaser, “Yurt Dışı Satış İadelerinin Muhasebe ve Vergi Uygulamalarındaki Yeri”, <http://www.mizanturk.com.tr/Yurt-Disi-Satis-iadelerinin-Muhasebe-ve-Vergi-Uygulamalarındaki-Yeri-139-1735-Makale.html> (20.02.2015)

International Chamber of Commerce (ICC), **Incoterms 2010**, <http://www.searates.com/reference/incoterms/cif/> (12.01.2015)

Incoterms Variants: Greater Precision or More Uncertainty?, s. 584 <http://www.scielo.org.za/pdf/dejure/v46n2/12.pdf> (15.01.2015)

İhracat Yönetmeliği,2.Kısım İhracat Şekilleri ve Esasları, Madde 8, 6 Ocak 1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete, http://www.tapdk.gov.tr/mevzuat/ilgili_yonetmelikler/ilgili_yonetmelik_22515.pdf (22.11.2014)

İhracat Yönetmeliği,2.Kısım İhracat Şekilleri ve Esasları, Madde 9, 6 Ocak 1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete, http://www.tapdk.gov.tr/mevzuat/ilgili_yonetmelikler/ilgili_yonetmelik_22515.pdf (26.11.2014)

İhracat Yönetmeliği,2.Kısım İhracat Şekil ve Esasları, Madde 11,06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete,<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=mevzuat&icerik=7271DB05-19DB-2C7D-3D35880EF2B1FE27> (26.11.2014)

İhracat Mevzuatı, Offset Uygulamalarına İlişkin Tebliğ (İhracat 98/27), 06.06.2006 Tarih ve 25130 Sayılı Resmi Gazete, Tebliğ No: İhracat 2006/3, http://www.tim.org.tr/files/downloads/mevzuat/ihracat_mevzuati.pdf (03.12.2014)

İhracat Mevzuatı, Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracata İlişkin Tebliğ, 06.06.2006 Tarih ve 25130 Sayılı Resmi Gazete, Tebliğ No: İhracat 2006/3, http://www.tim.org.tr/files/downloads/mevzuat/ihracat_mevzuati.pdf (03.12.2014)

Jonas Malfliet, **Incoterms 2010 and The Mode Of Transport: How To Choose The Right Term**, Ghent Univesity, Belgium, s. 164 <https://biblio.ugent.be/input/download?func=downloadFile&recordId=1212622&fileId=1212631> (15.01.2015)

KIYAK Hasan, Türkiye'nin Dış Ticaret Yapısı ve Ortadoğu Ülkeleri ile Dış Ticaret İlişkileri, Marmara Üniversitesi Ortadoğu Araştırmaları Enstitüsü, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2005.

MEGEP, (MESLEKÎ EĞİTİM VE ÖĞRETİM SİSTEMİNİN GÜÇLENDİRİLMESİ PROJESİ), **Muhasebe ve Finansman-Kambiyo İşlemleri**, Ankara, 2007.

MEGEP, **Muhasebe ve Finans, Dış Ticaret Kavramları**, Ankara 2008.

MEGEP, **İhracatçı Birlikleri ve Devlet Yardımları** 343FBS033,Ankara,2011.

MEGEP, **İhracatçı Birlikleri ve Devlet Yardımları** 343FBS033,Ankara,2011.

MEGEP, **Muhasebe ve Finansman-İthalat Kayıtları**, Ankara, 2011.

MEGEP, **Dış Ticaret Kavramları** 344MV0042, Ankara, 2011.

MEGEP,**Muhasebe ve Finansman-İhracat**, Ankara,2007.

MEGEP, Muhasebe ve Finansman, **Çek-Senet Takibi**, Ankara, 2007.

MEGEP, **Dış Ticarete Teslim Şekilleri**, Ankara, 2007.

MAÇ Mehmet, “Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?”, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/DOVIZLI-SIPARIS-AVANSLARINDA-KUR-DEGERLEMESI-YAPILIR-MI/0a0dfd0f-4582-40a1-b3c3-ab47b1946abe> (12.02.2015)

ONURSAL Erkut, **Dış Ticaretin Finansmanı**, www.tml.web.tr/download/Dis-Ticaretin-Finansmani.pdf (03.02.2015)

ONURSAL Erkut, **Dış Ticaretin Finansmanı**, www.tml.web.tr/download/Dis-Ticaretin-Finansmani.pdf (05.02.2015)

ÖZ Yaşar, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**, s.22 http://adem.bartın.edu.tr/upload/DIs_TiCARET_1_HAFTA_KAVRAMLAR_VE_BELGELER.pdf (31.01.2015)

ÖZYAKIŞIR Deniz, Deniz Yolu Taşımacılığında Kullanılan Belgeler, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, www.denizozyakisir.gen.tr/index.php/kitap-bolumu?download=199:b9 (29.01.2015)

PALIU-POPA Lucia, “Development of the International Trade in Terms of Incoterms 2010 Rules”, **Annals of “Dunarea de Jos” University of Galati Fascicle I. Economics and Applied Informatics**, Years XVIII – no1/2012 ISSN 1584-0409, p.102 <http://www.ann.ugal.ro/eco/Doc2012.1/LuciaPaliuPopa.pdf> (10.01.2015)

Pan Avrupa Akdeniz Menşe Kümülyasyon Sistemi (PAAMK) Menşe Kuralları, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası, Dış Ticaret Müdürlüğü, Bursa, 2007, s.<http://www.btso.org.tr/databank/publication/panavrupa.pdf> (27.01.2015)

RAMBERG Jan, **Incoterms 2010**, Penn State International Law Review, 2011, https://pennstatelaw.psu.edu/file/IACCL/15th_Biennial_Meeting.pdf (11.01.2015)

SAVRUL Burcu Kılınç –ÖZEL Hasan Alp-KILIÇ Cüneyt , **Osmanlı'nın Son Döneminden Günümüze Türkiye'ye Dış Ticaretin Gelişimi**, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi (8:1), 2013, s.57-59 http://gkd.comu.edu.tr/images/form/dosya/dosya_179441.pdf (28.12.2014)

Sevk (Taşıma) Belgeleri, Ulaştırma Hizmetleri Alanı, T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara, 2011, s. 78-79 [http://www.noyabilgisayar.net/ders_notlari/ulastirma_alani_belgeler_dersi/3_sevk%20\(tasima\)_belgel_eri.pdf](http://www.noyabilgisayar.net/ders_notlari/ulastirma_alani_belgeler_dersi/3_sevk%20(tasima)_belgel_eri.pdf) (30.01.2015)

SUNAY Nesrin Akın , ““Incoterms 2010” Kuralları Hakkında Genel Bilgi ve Bu Kurallar Kapsamında “DAT ve DAP” Ticari Terimleri”, **Hukuk- Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık**

İnternet Dergisi, Sayı: 127, Eylül 2012, <http://www.e-akademi.org/icerik.asp?kategori=Makale&kid=1&git=4> (19.01.2015)

ŞENOL Coşkun, **‘Türkiye’de İhracatı Teşvik Tedbirleri**, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/62/07pdf.pdf>, (29.12.2014)

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 1567 Sayılı Kanun, 25.02.1930 Tarih ve 1433 Numaralı Resmi Gazete, <http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/a5d097cf-d17f-42fe-8757-6f0380a2b8ce/kambiyo1.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=a5d097cf-d17f-42fe-8757-6f0380a2b8ce> (01.12.2014)

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), Dış Ticaret İstatistikleri Aralık 2011, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=10739> (28.12.2014)

TÜİK, Dış Ticaret İstatistikleri Aralık 2012, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=13428> (29.12.2014)

TÜİK, Dış Ticaret İstatistikleri Aralık 2013, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=16070> (29.12.2014)

TÜİK, Dış Ticaret İstatistikleri Kasım 2014, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=16081>
<http://www.orgtr.org/tr/serbest-ticaret-anlasmasi-sta-imzaladigimiz-ulkeler-ve-yururluk-tarihleri> (27.01.2015)

TÜRKSEVER Murat, Uluslararası Ticarete Kullanılan Teslim ve Ödeme Şekilleri, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 1996.

TOKAÇ Gökhan, Katma Değer Vergisi’nde İhracat İstinası ve İade Müessesesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2007.

YETİK Edip, “Dış Ticarete Ödeme Şekilleri”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı:55, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/55/8.html> (06.02.2015)

YILDIRIM Mehmet, Gümrük İşlemlerine Özgü Muhasebe Denetim Modeli, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara, 2006.

YILMAZ Mutlu - Ahmet ÖZKEN- Necmettin ŞAHİN, “Incoterms 2000 ve 2010’un Mukayeseli Analizi ve Türkiye Uygulamalarındaki Eksiklikler”, **Journal Of Yasar University** 2011 23(6) 3814-3825, s.3822-3823 http://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2012/09/6_mutlu.pdf (10.01.2015)

5910 sayılı Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,3 Temmuz 2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/07/20090703-5..htm> (12.11.2014)

http://hbogm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/muhasebe/moduller/dis_ticarette_teslim_sekilleri.pdf (11.01.2015)

2007/11864 Sayılı Hariçte İşleme Rejimi Kararı, 05/04/2007 Tarih ve 26484 Sayılı Resmi Gazete, http://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?_afLoop=523128723044892&_afWindowMode=0&_afWindowId=p4siyn49w_189 (25.12.2014)

<http://www.mevzuat.net/fayda/dokumanlar.htm#Menşe Şahadetnamesi> (27.01.2015)

<http://muhasebeturk.org/ecopedia/392-i/30043-ithal-harci-nedir-ne-demek.html> (25.02.2015)

<http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/ihracat/15.html> (07.12.2014)

http://www.hakanguclu.com/calismalar/Merkez_Bankasi.pdf, (01.11.2014)

ÖZGEÇMİŞ

ÖZGEÇMİŞ		
Adı, Soyadı	İrem TURNA	
Doğum Yeri ve Yılı	KOCAELİ – 05.06.1989	
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi	İngilizce Orta	
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise	2003 2007	Karamürsel Anadolu Lisesi
Lisans	2008 2012	Uludağ Üniversitesi
Yüksek Lisans	2012	Uludağ Üniversitesi
Doktora		
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı	Çalışılan Kurumun Adı
1.	2013 2014	Fu Gayrimenkul Yatırım Danışmanlık A.Ş.
2.	2014	T.C. Haliç Üniversitesi
3.		
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar		
Katıldığı Proje ve Toplantılar		
Yayınlar:		
Diğer:		
İletişim (e-posta):	turna.irem@hotmail.com	
	Tarih İmza Adı Soyadı	İrem TURNA

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	İrem TURNA
Tez Adı	Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	İşletme
Tez Türü	Yüksek Lisans Tezi
Tez Danışman(lar)ı	Prof. Dr. Sait Y. KAYGUSUZ
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) izni	<input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimin sadece içindekiler, özet, kaynakça ve içeriğinin % 10 bölümünün fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin vermiyorum
Yayımlama izni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin veriyorum

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 09.06.2015

İmza : 