



Sosyal Bilimler  
Enstitüsü

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI

FİNANSAL PİYASALAR VE YATIRIM YÖNETİMİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**GÜMRÜK MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE İTHALAT MASRAFLARININ  
TMS-2 STOKLAR STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

BEGÜM YILDIRIM BAKIR

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
FİNANSAL PİYASALAR VE YATIRIM YÖNETİMİ/ YÜKSEK LİSANS  
PROGRAMI

**GÜMRÜK MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE İTHALAT MASRAFLARININ  
TMS-2 STOKLAR STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi  
BEGÜM YILDIRIM BAKIR

Tez Savunma Jürisi

1. Tez Danışmanı: Doç. Dr. Ömer Faruk TAN
2. Üye: Dr. Öğretim Üyesi Onur ERİŞEN
3. Üye: Dr. Öğretim Üyesi İrem BATIBAY TÜNAYDIN

İstanbul, 2025

## ÖZET

### GÜMRÜK MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE İTHALAT MASRAFLARININ TMS-2 STOKLAR STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ

Günümüzde küreselleşme kavramının ortaya çıkışıyla birlikte dış ticaret hacmi giderek artmış ve dış ticaret işlemleri önem kazanmıştır. İşletmeler ithalatta gümrük beyanı işlemlerini doğrudan temsil yoluyla direkt olarak kendileri yaparak veya dolaylı temsil yoluyla bir gümrük müşaviri aracılığıyla gerçekleştirebilmektedirler. Ancak hangi temsil yolunu tercih ederlerse etsinler, işlemlerin takibi ve muhasebeleştirilmesi aşamalarını kendi bünyelerinde gerçekleştirmekte olduklarından bu noktada gümrük mevzuatının ve buna ilişkin kavramların bilinmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

Eşyanın ithalat işlemlerine ilişkin sürecin tamamlanmasının ardından işletmeler için bir diğer önemli süreç olan muhasebeleştirme süreci başlamaktadır. Muhasebe kayıtlarının gümrük mevzuatının ve bunun gerekliliklerinin yanı sıra eksiksiz ve doğru bir şekilde yapılması hem işletmelerin yasal yükümlülüklerini yerine getirmesi hem de doğru bir maliyet analizi ile dönem sonu tabloların hazırlanabilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu sebeple, muhasebeye dair bu işlemlerin anlaşılabilirliği, karşılaştırılabilirliği ve denetlenebilirliği adına uygun bir raporlama yapmak için belirli bir düzene ve standarda ihtiyaç duyulmuştur. Finansal raporlamaya ilişkin standartları ve kuralları kapsayan Türkiye Finansal Raporlama Standartları işletmelerde ortaya çıkan bu ihtiyacı karşılamaya yönelik olarak oluşturulan kuralları düzenlemektedir.

Çalışmamızda, ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan iki farklı uygulama olan TFRS ve VUK'a göre yapılması gereken kayıtlar ve hangi uygulamanın daha gerçekçi ve anlaşılabilir sonuçlara yer verdiği ile aralarındaki farklılıkların mali tablolarda nasıl bir sonuç ortaya çıkardığı ve bu farklılıkların dönem sonu finansal tabloları ve maliyetleri nasıl etkilediği anlatılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Gümrük Mevzuatı, Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu, İthalat Masrafları.

## ABSTRACT

### ACCOUNTING OF IMPORT EXPENSES WITHIN THE FRAMEWORK OF CUSTOMS LEGISLATION ACCORDING TO TMS-2 INVENTORY STANDARD AND TAX PROCEDURE LAW AND ITS EFFECT ON FINANCIAL STATEMENTS

In the contemporary era, characterized by globalization, the volume of international trade has expanded significantly, enhancing the strategic importance of foreign trade transactions. Companies may conduct import operations either through direct representation or by delegating such transactions to customs brokers via indirect representation. Regardless of the method employed, the internal execution of tracking and accounting processes necessitates a comprehensive understanding of customs legislation and associated practices.

Upon completion of customs procedures, the subsequent and equally critical phase for enterprises is the accounting process. Beyond compliance with customs legislation, it is imperative that accounting records be maintained accurately and completely to fulfill statutory obligations and to prepare precise end-of-period financial statements and cost analyses. In this context, standardized reporting frameworks have become essential to ensure the reliability, comparability, and verifiability of financial information. Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) serve to address this requirement by establishing uniform principles for financial reporting.

This study investigates the accounting treatments of import transactions under both the TFRS and the Tax Procedure Law (TPL), two distinct regulatory frameworks. It further examines which framework provides a more accurate and transparent representation of financial outcomes, explores the divergences between these approaches, and evaluates the implications of such differences for end-of-period financial statements and cost determinations.

**Keywords:** Customs Legislation, Turkish Accounting Standards, Tax Procedure Law, Import Expenses.

## ÖNSÖZ

Bu tezin yazım aşamasındaki görüşleri, yardımları, kıymetli katkı ve desteklerinden dolayı tez danışmanım Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesinin değerli hocalarından Ömer Faruk TAN'a, fikir ve yönlendirmeleriyle bu tez konusunun belirlenmesinin mimarlarından olan Hakan ÇELENK ile bu teze olan katkı ve görüşlerinden dolayı Onur ERİŞEN ve İrem BATIBAY TÜNAYDIN'a,

Gerek mesleki çalışmalarım gerekse bu tezin yazım süreci dahil olmak üzere yanımda olarak hayatın her alanını benim için kolaylaştıran sevgili annem Işıl YILDIRIM'a,

Her daim yanımda olarak motivasyonumu artıran, sabrıyla ve desteğiyle güç veren sevgili eşim Onur BAKIR'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

**Begüm YILDIRIM BAKIR**

**İstanbul, 2025**

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ.....	v
KISALTMALAR.....	ix
TABLolar LİSTESİ .....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1
<b>1.DIŞ TİCARET VE İTHALAT İŞLEMLERİ .....</b>	<b>4</b>
1.1. Dış Ticaret Kavramı .....	4
1.2. İthalat kavramı.....	8
1.3. İthalat Çeşitleri .....	14
1.3.1. Belli Bir Özellik Arz Etmeyen İthalat .....	14
1.3.2. Bedelsiz İthalat .....	15
1.3.3. İzne Bağlı İthalat .....	15
1.3.4. Teşvikli İthalat.....	16
1.3.5. Kati İthalat .....	16
1.3.6. Geçici İthalat .....	16
1.4. Dış Ticarete Kullanılan Belgeler .....	16
1.4.1. Ticari Belgeler .....	16
1.4.2. Resmi Belgeler .....	18
1.4.3. Taşıma Belgeleri.....	20
1.4.4. Sigorta Belgeleri.....	21
1.4.5. Finansman Belgeleri.....	22
1.5. Dış Ticarete Teslim Şekilleri .....	22
1.6. Dış Ticarete Kullanılan Ödeme Şekilleri .....	28

1.6.1. Akreditifli Ödeme.....	29
1.6.2. Vesaik Mukabili Ödeme .....	29
1.6.3. Mal Mukabili Ödeme .....	30
1.6.4. Kabul Kredili Ödeme .....	30
1.6.5. Peşin Ödeme.....	30
<b>2. GÜMRÜK MEVZUATI, KAVRAMLAR, GENEL KAPSAMI VE GÜMRÜK REJİMLERİ</b>	<b>32</b>
2.1. 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Genel Amaç ve Kapsamı .....	32
2.2. Gümrük Mevzuatına İlişkin Önemli Kavramlar.....	32
2.3. Gümrük Tarifesi.....	34
2.4. İthal Eşyasının Gümrük Kıymeti.....	35
2.5. Eşyanın Menşei .....	38
2.6. Gümrük Rejimleri.....	39
2.6.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi .....	39
2.6.2. Transit Rejimi .....	40
2.6.3. Gümrük Antrepo Rejimi .....	40
2.6.4. Dahilde İşleme Rejimi.....	41
2.6.5. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi .....	42
2.6.6. Geçici İthalat Rejimi .....	43
2.6.7. Hariçte İşleme Rejimi.....	44
2.6.8. İhracat Rejimi .....	44
<b>3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI, TMS-2 STOKLAR STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNUNUN STOKLARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİ</b>	<b>46</b>
3.1. Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bir Bakış ve TMS-2 Stoklar Standardı .....	46
3.2. TMS-2 Stoklar Standardı ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Stok Kavramı .....	47
3.3. TMS-2'ye Göre Stokların Maliyeti .....	48
3.3.1. Satın Alma Maliyeti.....	48
3.3.2. Dönüştürme Maliyeti.....	49

3.3.4. Diğer Maliyetler .....	50
3.4. TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesi.....	50
3.5. TMS-2 Stoklar Standardı ve VUK'a göre Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı.....	51
3.6. TMS-2'ye Göre Stok Maliyetlerinin Hesaplanma Yöntemleri.....	52
3.6.1. Gerçek Parti Maliyeti Yöntemi: .....	52
3.6.2. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO):.....	53
3.6.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntem: .....	53
3.7. VUK'a Göre Stok Değerlemesi.....	54
3.8. TMS-2 Stoklar Standardı ile VUK'un Karşılaştırılması .....	56
<b>4. LİTERATÜR TARAMASI .....</b>	<b>59</b>
<b>5. TMS-2 STOKLAR STANDARDI İLE VUK'A GÖRE İTHALAT MASRAFLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA .....</b>	<b>62</b>
<b>SONUÇ.....</b>	<b>75</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>78</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>82</b>

## KISALTMALAR

AB : Avrupa Birliği

CFR : Cost And Freight

CIF : Cost Insurance And Freight

CIP : Carriage And Insurance

CPT : Carrier Paid To

DAP : Delivery At Place

DDP : Delivered Duty Paid

DPU : Delivered At Place Unloaded

EFTA : European Free Trade Association

EXW : Ex Works

FAS : Free Alongside Ship

FCA : Free Carrier

FOB : Free On Board

GTS : Genelleştirilmiş Tercih Sistemi

IBRD: Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası

KDV : Katma Değer Vergisi

TCMB : Tırkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

TFRS : Tırkiye Finansal Raporlama Standardı

TMS : Tırkiye Muhasebe Standardı

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standardı

UMS : Uluslararası Muhasebe Standardı

UMSK : Uluslararası Muhasebe Standardı Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

WCO : Důnya Gůmrük Örgütü

WTO : Důnya Ticaret Örgütü

## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> 2018-2023 Yıllarına İlişkin Dünya Mal İhracatı Hacmi.....	8
<b>Tablo 2:</b> 2018-2022 Yıllarına İlişkin Dünya Mal İthalatı Hacmi.....	8
<b>Tablo 3:</b> Türkiye'nin 2013-2024 Yılları Arası Dış Ticaret Verileri.....	10
<b>Tablo 4:</b> İthalatı İzne Bağlı Eşya Listesi.....	15
<b>Tablo 5:</b> Taşıma Şekillerine İlişkin Özet Tablo.....	23
<b>Tablo 6:</b> Ödeme Şekillerine İlişkin Özet Tablo.....	29
<b>Tablo 7:</b> X Firmasının İthalat Maliyet Bilgileri.....	69
<b>Tablo 8:</b> X Firmasının TMS ve VUK'a Göre Mali Tablolar Yönüyle Karşılaştırılması.....	73
<b>Tablo 9:</b> X Firmasının VUK ve TFRS'ye Göre Oluşan Gelir Tabloları.....	74

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Türkiye’de 2013-2024 Yılları Arasındaki İhracatın İthalatı Karşılama Oranı (%).....	11
Şekil 2: 2020 Yılı Türkiye İthalatının Ülkelere Göre Dağılımı.....	12
Şekil 3: 2021 Yılı Türkiye İthalatının Ülkelere Göre Dağılımı.....	12
Şekil 4: 2022 Yılı Türkiye İthalatının Ülkelere Göre Dağılımı.....	13
Şekil 5: 2023 Yılı Türkiye İthalatının Ülkelere Göre Dağılımı.....	13
Şekil 6: 2024 Yılı Türkiye İthalatının Ülkelere Göre Dağılımı.....	14
Şekil 7: Taşıma Şekillerine Göre 2021-2024 Yılları Arası İthalat.....	24
Şekil 8: Ödeme Şekillerine Göre 2020-2024 Yılları Arası İthalat (CIF) (USD).....	31
Şekil 9: Dahilde İşleme Rejiminin İşleyişi.....	42

## GİRİŞ

Küreselleşme ve ekonomik entegrasyonun artmasıyla birlikte, dış ticaret işlemleri gün geçtikçe daha önemli hale gelmekte ve şirketler için stratejik bir unsur olarak öne çıkmaktadır. Dünya ekonomisinde yaşanan gelişmeler, ithalat ve ihracat süreçlerini sadece ticari faaliyetler olmaktan çıkararak, uluslararası düzenlemelere ve finansal standartlara uyum gerektiren yapılar haline getirmiştir. Bu süreçte, ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, hem ulusal hem de uluslararası finansal raporlama standartlarına uygunluk açısından büyük önem taşımaktadır.

Dış ticaretin temel unsurları olan ithalat ve ihracat işlemleri, işletmelerin uluslararası pazarda rekabet edebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. İthalat, işletmelerin ihtiyaç duyduğu hammadde veya nihai ürünleri yurtdışından temin ederek yurt içinde satışa sunması veya üretimde kullanması sürecini kapsarken, ihracat ise üretilen mal ve hizmetlerin yurtdışına satılmasını ifade etmektedir. Bu işlemler, ulusal ve uluslararası düzenlemelere tabi olup, özellikle ithalat sürecinde gümrük mevzuatı kritik bir rol oynamaktadır.

Gümrük işlemleri, ithal edilen malların ülkeye girişinde yürütülen resmi prosedürleri ve bu süreçte uygulanan yasal yükümlülükleri kapsamaktadır. İşletmelerin gerçekleştirdiği ithalat ve ihracat işlemleri, işletme bünyesinde doğrudan temsil yöntemiyle veya gümrük müşavirlik firmaları aracılığıyla dolaylı temsil yöntemiyle gerçekleştirilebilmektedir. Ancak temsil yöntemi hangisi olursa olsun, işlemlerin ilgili mevzuata göre tam ve eksiksiz bir şekilde tekemmül ettirilmesi gerekmekte olup, aksi takdirde işletmeler gerek işlemler gerçekleştirilirken gümrük idaresi nezdinde gerekse işlemlerin tamamlanmasından sonra Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı müfettişlerince gerçekleştirilen sonradan kontrol denetimlerinde tespit edilen hatalar karşısında ciddi yaptırımlarla karşılaşabilmektedirler.

İthalat işlemleri, işletmelerin tedarik zinciri yönetiminden finansal planlamalarına kadar birçok alanda etkili olup, gümrük mevzuatı ve muhasebe standartları çerçevesinde ele alınması gereken kritik konulardan biridir. İşletmelerin ithalat süreçlerini yönetirken finansal raporlama açısından şeffaflık sağlamaları hem yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi hem de doğru maliyet hesaplamalarının yapılması açısından hayati önem taşımaktadır. Bu bağlamda, ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, hem Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) hem de Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından ele alınarak değerlendirilmelidir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS); Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan, finansal raporlamaya ilişkin standartları ve kuralları kapsayan bir düzenlemeler bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Standartların amacı işletmelerin doğru bir şekilde finansal raporlama yapabilmeleri, finansal durumlarının tablolara objektif bir şekilde yansıtılabilmeleri ve bu sayede muhasebe işlemlerindeki sürecin etkin bir hale gelerek hem denetiminin kolaylaşmasını hem de gelecek planlamaları ile ilgili olarak işletmelere etkin ve gerçeği yansıtan bir finansal rapor sunma imkânı sağlamaktır.

Söz konusu uygulamadaki standartlardan biri de işletmelerin asıl faaliyetleri olan alım ve satımlarda sürekli kayıt yaptığı, ayrıca dönem dönem kontrolünü sağladığı, finansal işleyişin çok önemli bir kısmını oluşturan ve maliyet hesaplarında büyük rol oynayan stoklardır. Bu çerçevede, Türkiye Muhasebe Standartları Stoklar Standardı (TMS-2) işletmelerde alış, satış ve üretime konu olan tüm ürünlerin ve bu ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili işlemlere ilişkin kuralları ve düzenlemeleri kapsamaktadır.

213 sayılı VUK'a göre stokların maliyeti, üretim veya ticari faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için elde tutulan mal veya hizmetlerin maliyetini ifade eder. Stokların maliyeti; satın alma maliyeti, üretim maliyeti ve diğer maliyetlerden oluşmakta ve Tek Düzen Hesap Planına (TDH) göre yapılan stok muhasebeleştirmelerinde VUK'un maliyet bedeli esaslı yaklaşımı dolayısıyla da kur farkları, vade farkları gibi hesaplamalarda fark yaratan durumlar giderleştirilerek finansal tablolara yansıtılmaktadırlar.

Bu çalışmanın ortaya çıkışındaki temel motivasyon kaynağı, ithalat işlemlerine ilişkin muhasebe uygulamalarının farklı mevzuat hükümlerine göre nasıl değiştiğini ve bu değişimlerin işletme kararları ile finansal raporlama üzerindeki etkilerini detaylı bir şekilde ortaya koyma ihtiyacıdır. İşletmelerin ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun hareket edebilmeleri, finansal tablolarında şeffaflık sağlayabilmeleri ve ithalat işlemlerinden kaynaklanan maliyetlerini doğru analiz edebilmeleri adına; ithalat işlemlerinin TMS-2 ve VUK kapsamında nasıl ele alınması gerektiğine dair uygulamalı ve karşılaştırmalı bir analiz yapılması gerekliliği bu çalışmanın ortaya çıkış sebebidir.

Literatürde dış ticaret işlemlerinin bütününe kapsayan ya da yalnızca ithalat veya ihracat işlemleri neticesinde yapılması gereken muhasebe kayıtlarına yer veren çeşitli çalışmalar olduğu görülmekle birlikte, bu çalışmalarda genel olarak VUK kapsamında yapılan muhasebe kayıtlarına yer verildiği anlaşılmaktadır. Çalışmamızda, diğer çalışmalardan farklı olarak ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilme süreci hem TMS-2 hem de VUK'un stoklara ilişkin hükümleri çerçevesinde karşılaştırmalı ve uygulamalı olarak ele alınarak konuya ilişkin bütüncül bir bakış açısı sunulması amaçlanmıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, dış ticaret kavramı ve dış ticaretin ülke ekonomilerine etkileri ile dünyadaki ve ülkemizdeki dış ticaret işlemlerinin istatistiklerine yer verilmiş, ithalat kavramı çeşitleri ele alınarak anlatılmış, ayrıca dış ticarete kullanılan belgeler, teslim şekilleri, ödeme şekilleri konularına yer verilmiştir.

İkinci bölümünde, gümrük mevzuatına ilişkin önemli kavramlar, gümrük mevzuatının genel hatlarıyla kapsamı, tarife, kıymet ve menşe konuları ile gümrük rejimlerine yer verilerek dış ticaret işlem sürecindeki rolleri değerlendirilmiştir.

Üçüncü bölümde, TMS genel hatlarıyla anlatılarak TMS-2 Stoklar Standardı detaylarıyla birlikte alınmış, VUK'ta stoklara ilişkin yer alan hükümlerden bahsedilmiş, bu çerçevede TMS-2 ile VUK'un stoklara ilişkin hükümleri karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

Çalışmamızın dördüncü bölümünde, tezin başlangıç aşamasında yapılan literatür taramasına yer verilerek tez konusuna dayanak oluşturan kaynaklar anlatılmıştır.

Son bölümünde ise, gümrük mevzuatı çerçevesinde ithalat masraflarının TMS-2 ve VUK'a göre muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara etkisine ilişkin bir uygulama örneğine yer verilmiş, bu örnek üzerinden TMS-2 ve VUK'a göre gerçekleştirilmesi gereken muhasebe kayıtları anlatılarak bu kayıtların dönem sonu finansal tablolara hangi uygulamada nasıl yansıdığı, benzerlikleri ve farklılıkları ele alınmıştır.

Bu çalışmamızda nihai olarak, gümrük ve dış ticaret mevzuatı çerçevesinde ithalat işlemlerinin TMS-2 ve VUK açısından ne şekilde muhasebeleştirildiği açıklanarak, iki uygulamada arasındaki farklılıklar ve bu farklılıkların faaliyet sonuçlarına ve finansal tablolara nasıl yansıdığı anlatılması amaçlanmıştır.

# 1.DIŞ TİCARET VE İTHALAT İŞLEMLERİ

Bu bölümde, dış ticaret ve ithalat kavramları incelenerek dış ticaret ve ithalat işlemlerine ilişkin istatistiksel verilere yer verilecek, devamında ithalat çeşitleri açıklanarak ithalat işlemlerinde kullanılan belgeler ve ithalatta teslim ve ödeme şekilleri incelenerek ithalat işlemlerine ilişkin genel bir çerçeveye çizilecektir.

## 1.1. Dış Ticaret Kavramı

Ülke ekonomilerinde majör kavramlardan biri olan dış ticaret kavramı, gelişen ve küreselleşen ekonomi ile giderek daha önemli hale gelmiştir. Dış ticaret kavramı, ülke içerisinde üretilen mal ve hizmetlerin diğer ülkelere belirli bir bedel karşılığında satımı ve bu ülkelerden de aynı şekilde satın alınması olarak tanımlanmaktadır. İhtiyaçların sonsuz olduğu günümüz küreselleşen ekonomisinde, dış ticaret işlemleri ülke ekonomileri içerisinde önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dış ticaret işlemlerine ilişkin tarihsel süreç analizinde ilk çağlarda Mezopotamya, Mısır, Hindistan ve Çin gibi uygarlıklar arasında mal ve hizmet değişimi olarak ticaretin gerçekleştiği anlaşılmaktadır. İlk çağlarda ticaretin gelişiminde coğrafi konum, doğal kaynaklar ve nüfus yoğunluğu gibi faktörler büyük rol oynamıştır. Gelişmiş tarım sistemleri ve zengin doğal kaynakları sayesinde İpek Yolu ve Baharat Yolu, dönemin en çok kullanılan uluslararası ticaret yolları olarak öne çıkmıştır. Bu yollar aracılığıyla, Çin'den Avrupa'ya kadar birçok bölgede ticaret yapılmış ve kültürel etkileşim sağlanmıştır (Yapraklı 2020:27).

Ortaçağ boyunca, Akdeniz ticareti büyük önem kazanmış ve Venedik, Ceneviz gibi şehir devletleri uluslararası ticarete önemli aktörler haline gelmişlerdir. Bu dönemde deniz ticaretinin gelişmesi, özellikle Avrupalı tüccarların Asya ve Afrika ile olan ekonomik bağlarını güçlendirmiştir. Ayrıca, bu dönemde ticari loncaların ortaya çıkmasıyla, ticaret örgütlü bir yapı kazanmaya başlamıştır.

15'inci yüzyıl itibarıyla coğrafi keşifler, dünya ticaretinde köklü değişimlere yol açmıştır. Kristof Kolomb'un Amerika'yı keşfi ve Vasco da Gama'nın Hindistan'a ulaşması, Avrupa'nın dış ticaret sahnesini genişletmiş ve yeni pazarlar oluşturmuştur. Bu dönemde sömürgecilik sistemi ile birlikte Avrupa ülkeleri, Amerika, Afrika ve Asya'dan değerli madenler, baharatlar ve hammaddeler ithal etmişlerdir. Bu süreçte merkantilizm adı verilen ekonomik sistem benimsenmiş ve devletler, dış ticaretten maksimum kazanç sağlamayı hedeflemişlerdir (Yapraklı 2020:29).

Bu bağlamda dış ticaretin tarihsel gelişimine bakıldığında, ilk olarak temel gereksinimlere yönelik takas usulüyle bireysel ticaretin gerçekleştiği, zaman içerisinde bu usulün değerli metallerle

yapılan bir ticarete evrildiği, paranın bulunuşu ile yaygınlaşarak ülkeler arasında dış ticaret işlemlerinin başladığı anlaşılmaktadır.

Sanayi Devrimi ile birlikte üretim kapasitesi büyük ölçüde artmış ve fabrikasyon sistemine geçilmiştir. Buhar makinelerinin icadı, demiryollarının inşası ve gemicilik teknolojisinin gelişmesi, dış ticaretin hızla büyümesini sağlamıştır. Bu dönemde serbest ticaret kavramı önem kazanmış ve ülkeler arasındaki ticari engeller kaldırılmaya başlanmıştır. İngiltere, 19. yüzyılda dünya ticaretinde lider konuma gelerek en büyük ihracatçı ülke olmuştur.

20'nci yüzyılın başlarında ise, Birinci ve İkinci Dünya Savaşları nedeniyle dünya ticareti büyük ölçüde duraklamış, ancak savaş sonrası dönemde özellikle Bretton Woods Sistemi ile yeni bir ekonomik düzen oluşturulmuştur. Bretton Woods Sistemi, II. Dünya Savaşı sonrası küresel ekonomik düzeni şekillendirmek için 1944 yılında ABD'nin New Hampshire eyaletindeki Bretton Woods kasabasında düzenlenen Birleşmiş Milletler Para ve Finans Konferansı sonucunda oluşturulan uluslararası para sistemidir. Bu sistemin amacı, sabit döviz kuru rejimini esas alarak dünya ekonomisini istikrara kavuşturmak ve uluslararası ticareti teşvik etmektir. 1944 yılında toplamda 44 ülkenin katıldığı konferansta ABD doları doğrudan altına endekslenmiş, diğer ülkelerin para birimleri ise dolara sabitlenmiş, ayrıca sabit kur sistemine geçilmiştir. Konferansta alınan kararlar içerisindeki diğer önemli başlıklar ise; savaş sonrası dönemde yeniden yapılanmayı desteklemek için Dünya Bankası (IBRD) ve ülkelerin ödeme krizlerini çözmek ve döviz kuru istikrarının sağlanabilmesi adına Uluslararası Para Fonu (IMF)'nin kurulmuş olmasıdır (Yapraklı 2020:31).

Ülkelerarası ticaret anlaşmazlıklarını çözmek ve ticaret politikalarını belirlemek için 1947'de Genel Tarifeler ve Ticaret Anlaşması (GATT) imzalanarak küresel ticaretin yeniden canlandırılması hedeflenmiştir. GATT'ın kuruluşu ticarete serbestleşmeyi teşvik ederek ticaret hacmini artırmış, koruyucu politikaların azalmasını sağlayarak rekabetin artmasını teşvik etmiştir. 1995 yılında ise GATT'ın eksikliklerini gidermek ve uluslararası ticareti daha etkin şekilde düzenlemek için Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) kurularak serbest ticaretin daha kurumsal bir zemine oturtulması sağlanmıştır. Halihazırda 164 üye ülkesi bulunan DTÖ küresel ticaretin büyük bir kısmını düzenlemektedir. Üyeler arasındaki ticari anlaşmazlıkları çözmek, ticaretin serbestleşmesini sağlamak ve ekonomik büyümeyi desteklemek DTÖ'nün temel görevlerindedir.

Günümüzde dış ticaret, teknolojik ilerlemeler ve dijitalleşme sayesinde büyük bir dönüşüm geçirmektedir. E-ticaret, blok zinciri teknolojileri ve yapay zekâ destekli ticaret sistemleri, uluslararası ticaretin daha hızlı ve güvenli bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Ayrıca, lojistik sektöründeki gelişmeler ve uluslararası tedarik zincirlerinin karmaşıklığı, dış ticaretin yönetimini daha stratejik bir hale getirmiştir.

Ayrıca, Serbest Ticaret Anlaşmaları (STA) ve Gümrük Birlikleri, ülkeler arasındaki ticareti kolaylaştırmak için önemli birer araç haline gelmiştir. Özellikle Avrupa Birliği (AB) ve Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA) gibi büyük ekonomik bloklar, üye ülkeler arasındaki ticareti artıran önemli yapılar olarak öne çıkmaktadır.

Dış ticaret ve gümrük işlemlerine ait politikaları düzenleyen bir diğer önemli kuruluş ise Gümrük İş Birliği Konseyi (CCC) adı altında kurularak temelleri atılan 1994 yılında kurulan, merkezi Brüksel, Belçika'da bulunan ve hâlihazırda 184 üye ülkesi bulunan Dünya Gümrük Örgütüdür (WCO). Dünya Gümrük Örgütü'nün görevlerini;

- Gümrük standartlarını ve uluslararası kuralları belirlemek,
- Ticaretin kolaylaştırılması ve gümrük süreçlerinin hızlandırılması,
- Kaçakçılıkla mücadele,
- Ülkelerin sınır güvenliğinin artırılması
- Ticaretin daha adil ve şeffaf olması için gümrük tarifeleri ve prosedürlerinin açık bir şekilde uygulanmasını teşvik etmek,
- Dijital gümrükleme, yapay zekâ ve blockchain gibi teknolojilerin gümrük süreçlerine entegrasyonunu desteklemek,
- "Akıllı Gümrük" (Smart Customs) konsepti ile daha hızlı, güvenilir ve modern gümrükleme sistemleri oluşturmak,

olarak sıralamak mümkündür.

Ülkeler arasında gerçekleşen standart dış ticaret işlemlerinin yanı sıra dış ticaretin; sınır ticareti, bağlı ticaret ve serbest bölgelerden yapılan ticaret gibi çeşitleri de mevcuttur.

Sınır ticareti, birbirlerine sınır komşusu olan ülkeler arasında yapılmış olan anlaşmalara istinaden ve bu anlaşmalarda yer alan şartlarla sınırlı olmak üzere, özel bir rejime bağlı olarak yapılan dış ticaret işlemleridir.

Bununla birlikte, bazı uluslararası ticari işlemler serbest ticaret modeline göre yapılmamakta, bazı ticari işlemlerde iki tarafın aralarında imzaladığı sözleşme gereği, ihracatçının ithalatçı taraftan derhal veya belirli bir süre içinde, satış tutarı kadar mal satın alması koşulu bulunabilmektedir. Serbest ticaret dışındaki diğer uygulamaların en belirgin özelliği, ticaretin tek bir işlemle tamamlanamamasıdır. Bu şekilde bir satış ve alış işlemi arasında bağlantı bulunan ticari işlemlere genel bir ifade ile bağlı ticaret denilmektedir. Bağlı ticaret, farklı ülkelerde bulunan firmalar arasında olabileceği gibi firmalarla devlet, ya da doğrudan doğruya devlet kuruluşları arasında da gerçekleştirilebilir. Bağlı ticaretin geleneksel yöntemleri takas, kliring ve bunlara bağlı aktarma ticaretidir. Diğer taraftan, uluslararası pazarlama

alanındaki rekabet, karşı satın alım, offset (dengeleme) ve geri satın alım gibi yeni ticari yöntemleri de ortaya çıkarmıştır (Seyidođlu 2013:752).

Serbest bölgeler ise ticari, mali ve ekonomik alanlarda geçerli olan hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı; sınai ve ticari faaliyetler için ülkenin diğer bölgelerine oranla daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak da ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir. Serbest bölge uygulamaları ülkelere göre farklılık göstermekle birlikte, genel olarak serbest bölgeler çeşitli teşviklerin uygulandığı, genellikle ihracatı artırma amacı taşıyan ve ülkenin gümrük bölgesinin dışında sayılan bölgelerdir (Karagül, İltter 2010:2-4).

Günümüzdeki dış ticaretin gelişimine bakıldığında, 2. Dünya Savaşının bitmesiyle düzelen siyasi hava ve bunun yanı sıra teknolojik gelişmelerde yaşanan gelişmelerin dış ticaret hacminin artmasına zemin oluşturduğunu görmekteyiz. Bunun yanı sıra IBRD, IMF ve Birleşmiş Milletler Örgütü (BM) gibi kuruluşların kurulması ticaretin gelişimine katkı sağlamış, ayrıca ülkeler arası yapılan serbest ticaret anlaşmaları ticaretin gelişmesine olanak sağlamıştır.

Dış ticaret kavramı, ülkelerin kalkınma ve refah düzeyinin belirlenmesinde ve sürdürülebilir büyümenin sağlanmasında önemli unsurlardan biri olarak görülmektedir. Ülke ekonomilerinin gelişmesine sağladığı katkının yanı sıra istihdam düzeyi, ücretler gibi birçok ekonomik kavramı da dolaylı olarak etkilemektedir.

Ülkelerin uluslararası ekonomik ilişkileri onların ekonomik refah düzeyini doğrudan etkilemektedir. İthal edilen eşyaların bir kısmı ülke içerisinde hiç üretilmeyen eşyalar iken, bir kısmı ise üretimi yapılsa dahi çeşit olarak tüketicilerin değişik zevk ve tercihleri doğrultusunda talep ettikleri eşyalardır. Bu bakımdan dış ticaret, tüketimi artırarak ve tercihlerin daha üst düzeyde karşılanmasına olanak vererek ülke refahını artıran önemli bir etkidir (Seyidođlu 2020:7).

Ülke nüfusuna istihdam, yani çalışma olanakları yaratılması açısından da dış ticaretin kritik bir önemi vardır. İthal teknolojiler ve sermaye malları kullanılarak yeni yatırımlar yapılması, ülkede istihdamın yükselmesi ya da işsizliğin azalması demektir. Aynı özellik ihracatın artması için de söz konusudur. İhraç edilen her mal, bu malı üretmek üzere işçi çalıştırılması, yani istihdam yaratılması anlamına gelir. O nedenle ülkenin ihracatı ne ölçüde artarsa istihdam hacmi de buna bağlı olarak artmış olur. Kuşkusuz, dış alım buna ters etki yapar. Yani yerlileri dururken yabancı mallara yapılan her harcama, yurt içinde işsizlik artışı pahasına, yabancı ülkelerin istihdamına katkıda bulunur (Seyidođlu 2020:8).

Dış ticaret, tarih boyunca ekonomik büyümenin temel taşlarından biri olmuştur. Antik çağlardan günümüze kadar birçok değişim geçiren bu süreç, günümüzde küreselleşme, dijitalleşme ve yeni teknolojilerle şekillenmektedir. Ülkeler, dış ticaret politikalarını belirlerken rekabet avantajlarını göz

önünde bulundurmalı ve sürdürülebilir büyüme hedefleri doğrultusunda uluslararası pazarlara uyum sağlamalıdır. Dijitalleşen dünya ekonomisi ile birlikte dış ticaret, önümüzdeki yıllarda daha da dinamik ve hızlı bir yapıya bürünecektir.

2018-2023 yılları arasındaki dünya mal ticareti hacmine ilişkin rakamlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 1: Dünya Mal İhracatı Hacmi**

<b>Dünya Mal İhracatı (Milyon US \$)</b>	
<b>Yıllar</b>	<b>Toplam</b>
<b>2018</b>	19.548.033
<b>2019</b>	19.008.137
<b>2020</b>	17.649.691
<b>2021</b>	22.300.176
<b>2022</b>	24.892.708
<b>2023</b>	23.813.309

Kaynak: <https://stats.wto.org/> (International Trade Statistics)

Buna göre, dünya ihracat hacminin COVID-19 pandemisinde dünya genelinde yaşanan küresel talep düşüşü, tedarik zinciri ve lojistikte yaşanan sorunlar dolayısıyla gerilediği, akabinde yükselme trendinin başlamış olduğu görülmektedir.

2018-2022 yılları arasındaki dünya genelindeki toplam mal ithalatı verileri şu şekildedir.

**Tablo 2: 2018-2022 Yılları Arası Dünya Mal İthalatı Hacmi**

<b>YIL</b>	<b>Mal İthalatı (Milyon USD)</b>
2018	19,451,300
2019	18,838,700
2020	17,601,300
2021	22,434,500
2022	24,812,600

Kaynak: <https://stats.wto.org/> (International Trade Statistics)

2020 yılında küresel ithalatta düşüş görülmesinin sebebi ise yine COVID-19 pandemisinin yukarıda bahsi geçen sebeplerden kaynaklanan dünya ekonomisi üzerindeki olumsuz etkisidir. 2021 ve 2022 yıllarında ise toparlanma süreciyle ithalat değerlerinde önemli bir artış yaşanmıştır.

## **1.2. İthalat kavramı**

İthalat, bir ülkenin yurt dışından mal ve hizmet satın alarak iç piyasaya getirmesi sürecidir. Küresel ekonomi içinde ithalat, ülkelerin ihtiyaç duyduğu ancak kendi sınırları içinde yeterli miktarda üretilmediği veya maliyet açısından avantaj sağlayamadığı ürünleri temin etmelerini sağlar. İthal edilen

ürünler; ham maddeler, ara mallar, tüketim malları ve yatırım malları olarak farklı kategorilere ayrılabilir.

İthalat, ülkelerin ekonomik büyümesi, endüstriyel gelişimi ve tüketicilerin farklı ürünlere erişimi açısından kritik bir rol oynamaktadır. Günümüzde ticari anlaşmalar, serbest ticaret bölgeleri ve küreselleşme süreçleri, ithalatı daha erişilebilir ve yaygın hale getirmiştir.

İthalat, ülkelerin ekonomik sistemleri ve sanayi yapıları üzerinde doğrudan etkili olan bir unsurdur. Ülkeler, yerel üretim için gerekli olan ham madde ve ara malları ithal ederek sanayilerini destekleyebilmektedirler. Örneğin, Türkiye otomotiv sanayisi için motor ve elektronik bileşenler ithal etmektedir. Bir ürünün yurt içi üretiminde yetersiz olduğunda ithalat, piyasadaki arzı artırarak fiyatların aşırı yükselmesini önleyebilir. Özellikle temel gıda ürünleri ve enerji kaynakları için fiyat istikrarı sağlar. Diğer taraftan dış rekabetin artması, yerel üreticileri daha kaliteli ve düşük maliyetli üretime yönlendirerek ekonomik büyümeye katkıda bulunur. İthalat, gelişmiş ülkelerden teknoloji transferini sağlayarak inovasyonu teşvik edebilir. Özellikle sanayi makineleri, yazılım sistemleri ve araştırma-geliştirme alanında ithal edilen ürünler, yerli üreticilerin teknolojik olarak ilerlemesine katkıda bulunabilir. İthalat, ülkelerin küresel ticaret sistemine entegre olabilmelerini sağlar. STA ve DTÖ gibi organizasyonlar, ülkelerin ithalat süreçlerini daha verimli hale getirerek ekonomik büyümeye katkıda bulunur.

İthalatın bir ülke ekonomisi üzerinde olumlu etkileri mevcut olduğu gibi olumsuz etkileri de mevcuttur. İthalatın ödemeler dengesi üzerindeki etkisine bakıldığında, fazla ithalat yapılması durumunda ülkenin döviz rezervlerinde azalma meydana gelebilir ve bu durum dış ticaret açığına neden olabilir. Ülkeler ithalatlarını finanse edecek kadar ihracat yapamazsa, dış ticaret açıkları büyüyerek ekonomik kırılganlıklara yol açabilir.

İthal edilen ürünlerin yerel üretimle rekabet etmesi, yerli sanayilerin gelişimini zorlaştırabilir. Özellikle düşük maliyetli ithalat, yerli üreticilerin pazardaki rekabet gücünü azaltabilir. Bu nedenle, birçok ülke gümrük vergileri veya kotalar gibi önlemlerle yerli sanayiye korumaya çalışır.

İthalatın yüksek olması, bazı sektörlerde istihdamın azalmasına yol açabilir. Özellikle, yerli üretimi olumsuz etkileyen ithalat, iş gücü kayıplarına neden olabilir. Ancak, ithalat aynı zamanda lojistik, perakende ve dağıtım gibi alanlarda yeni istihdam olanakları da yaratabilir.

İthal edilen mallar, iç pazardaki fiyatların belirlenmesinde önemli bir rol oynar. Düşük maliyetli ithalat, tüketiciler için daha uygun fiyatlı ürünler sunarak enflasyon baskısını azaltabilir. Ancak, ithal edilen ürünlerin fiyatları döviz kurlarına bağlı olduğundan, kur dalgalanmaları ithalat maliyetlerini artırabilir ve enflasyonu tetikleyebilir.

İthalat, modern ekonomilerin ayrılmaz bir parçasıdır ve stratejik olarak yönetildiğinde ülkelere büyük faydalar sağlayabilir. Sanayi, teknoloji, fiyat dengesi ve tüketici tercihleri gibi birçok faktörü etkileyen ithalat politikaları, ülkelerin ekonomik kalkınma sürecinde önemli bir yer tutmaktadır. Ancak, ithalatın aşırı artması dış ticaret açığı, yerli sanayilerin zayıflaması ve döviz rezervlerinin azalması gibi riskler taşıyabilir. Bu nedenle, ülkelerin dengeli ve sürdürülebilir ithalat politikaları geliştirmesi kritik bir öneme sahiptir.

Aşağıdaki tabloda Türkiye'nin 2013 ve 2024 yılları arasındaki ihracat ve ithalat rakamlarına yer verilmiştir.

**Tablo 3:** Türkiye'nin 2013-2024 Yılları Arası Dış Ticaret Verileri (US \$)

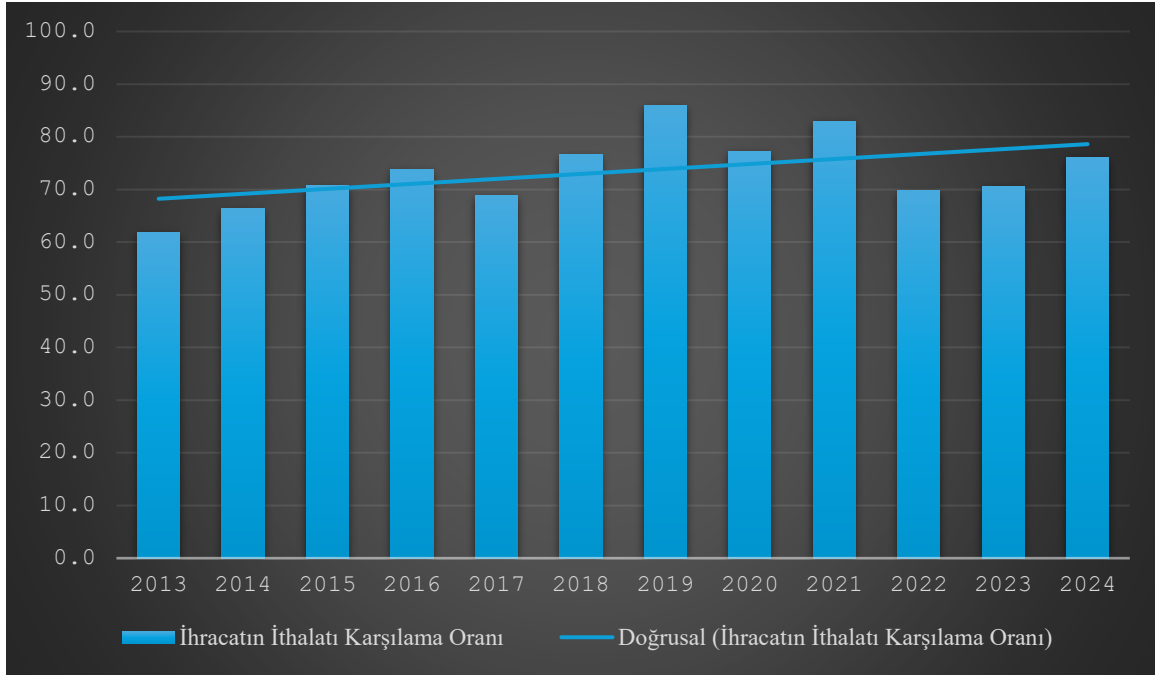
YIL	İHRACAT (FOB)	İTHALAT (CIF)
2013	161 480 915	260 822 803
2014	166 504 862	251 142 429
2015	150 982 114	213 619 211
2016	149 246 999	202 189 242
2017	164 494 619	238 715 128
2018	177 168 756	231 152 483
2019	180 832 722	210 345 203
2020	169 637 755	219 516 807
2021	225 214 458	271 425 553
2022	254 169 748	363 710 575
2023	255 627 429	361 966 913
2024	261 814 267	344 017 599

**Kaynak:** <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Ocak-2025-53900>

Tabloda yer alan bilgilere bakıldığında, ihracatın ve ithalatın 2016 yılı itibariyle artış eğiliminde olduğu, özellikle 2019 yılında ihracatın artarak ithalat rakamlarının azaldığı, ancak 2020 yılında küresel ölçekte yaşanan COVID-19 pandemisi nedeniyle ihracatta düşüş yaşandığı, 2021 yılından bu yana ise hem ihracat hacminde hem de ithalat hacminde belirgin bir artış olduğu gözlemlenmektedir.

Şekil-1'de Türkiye'nin 2013-2024 yılları arasındaki ihracatın ithalatı karşılama oranına yer verilmiştir:

**Şekil 1:** Türkiye’de 2013-2024 Yılları Arasındaki İhracatın İthalatı Karşılama Oranı (%)

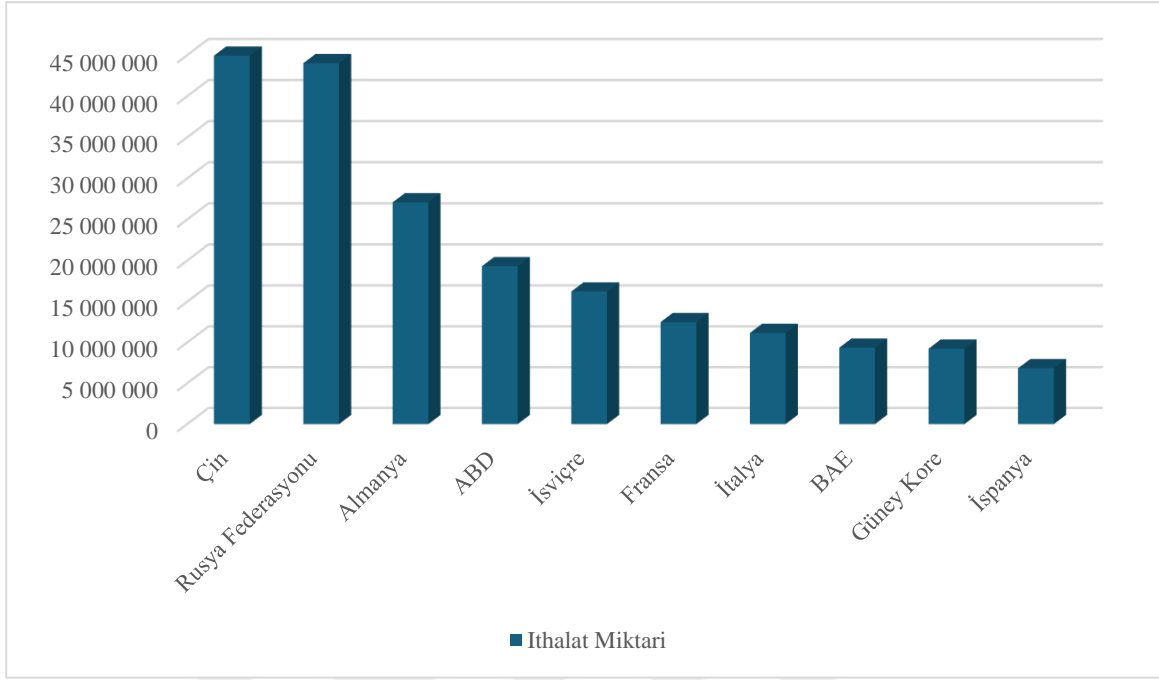


**Kaynak:** <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Ocak-2025-53900>

Şekil-1’de yer alan grafiklere bakıldığında 2013-2024 yılları arasında ihracatın ithalatı karşılama oranının seyri görülmektedir. Bu oran ilgili yıldaki ihracat tutarının ithalat tutarına bölünerek yüz ile çarpılması sonucu elde edilmekte olup söz konusu tarih aralığında genel olarak %60 ile %85 bandında seyrettiği anlaşılmaktadır. Tüm yıllar arasında %85 orana sahip olan 2019 yılında, en yüksek oranın kaydedildiği görülmektedir. Bununla birlikte oranın 100’ün altında kalması dış ticaret açığı verildiğini, yani ihracat ile ithalat arasında ithalat lehine fark oluştuğunu anlatmaktadır.

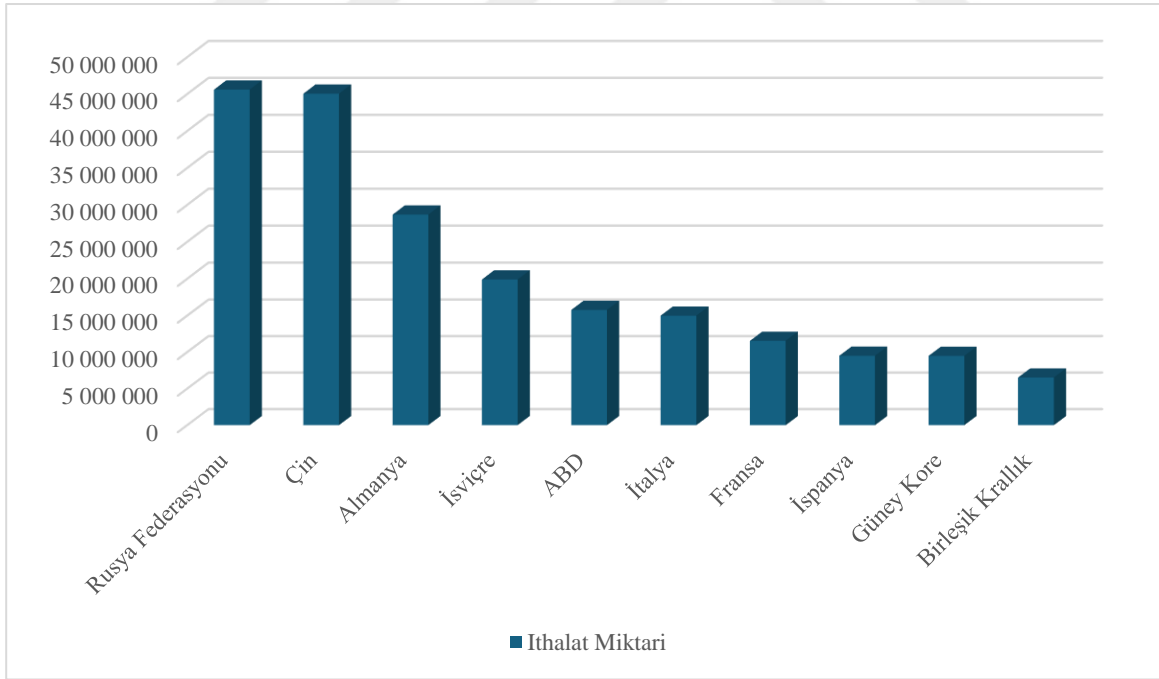
Aşağıda yer alan grafiklerde Türkiye’de 2020-2024 yılları arasında gerçekleştirilmiş olan ithalat işlemlerinin ithalat yapılan ülkeler bazında dağılımına yer verilmiştir.

**Şekil 2: 2024 Yılı Türkiye İthalatının Ülkelere Göre Dağılımı**



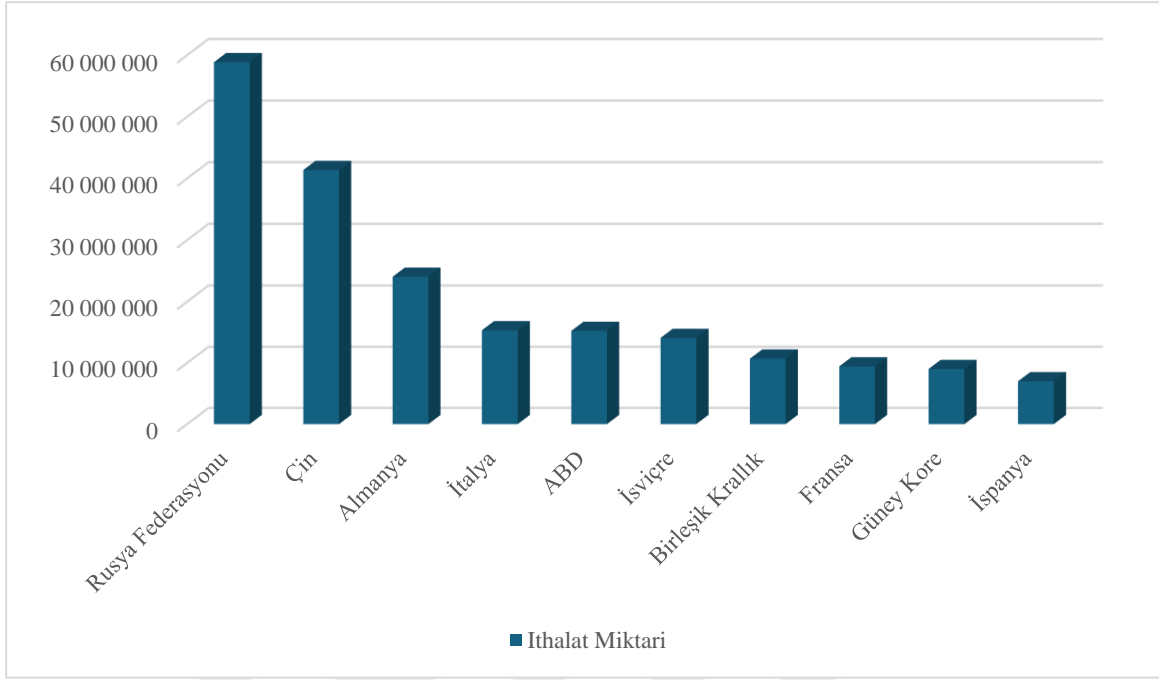
**Kaynak:** <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Ocak-2025-53900>

**Şekil 3: 2023 Yılı Türkiye İthalatının Ülkelere Göre Dağılımı**



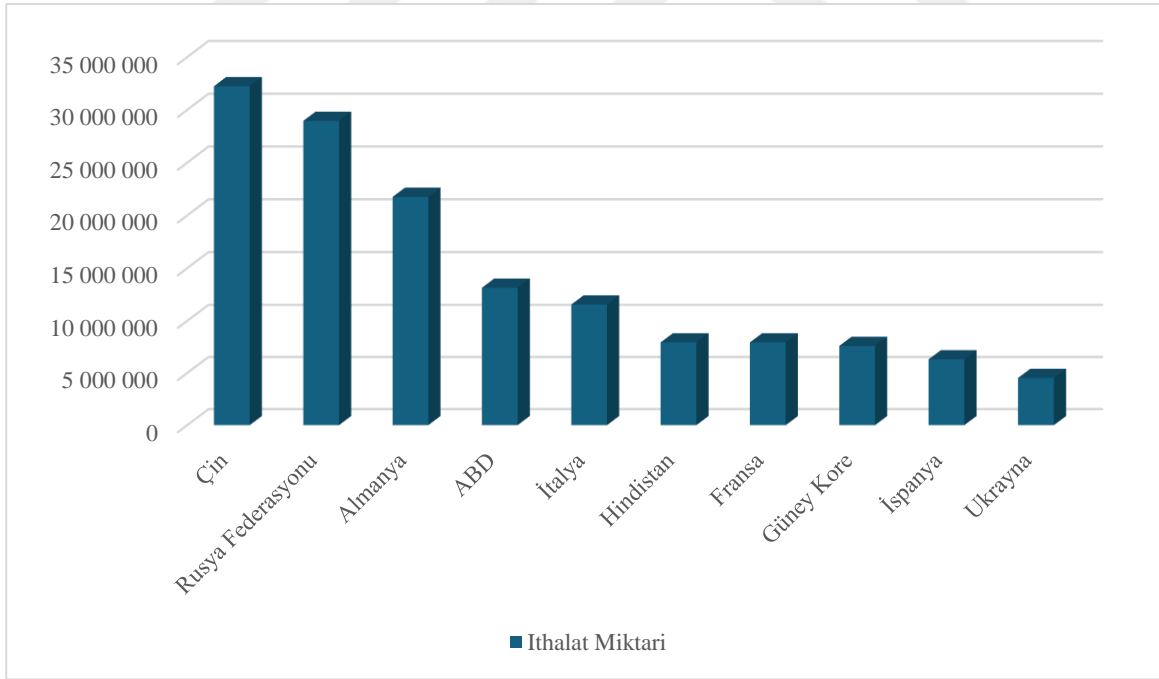
**Kaynak:** <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Foreign-Trade-Statistics-December-2023-49630>

**Şekil 4:** 2022 Yılı Türkiye İthalatının Ükelere Göre Dağılımı



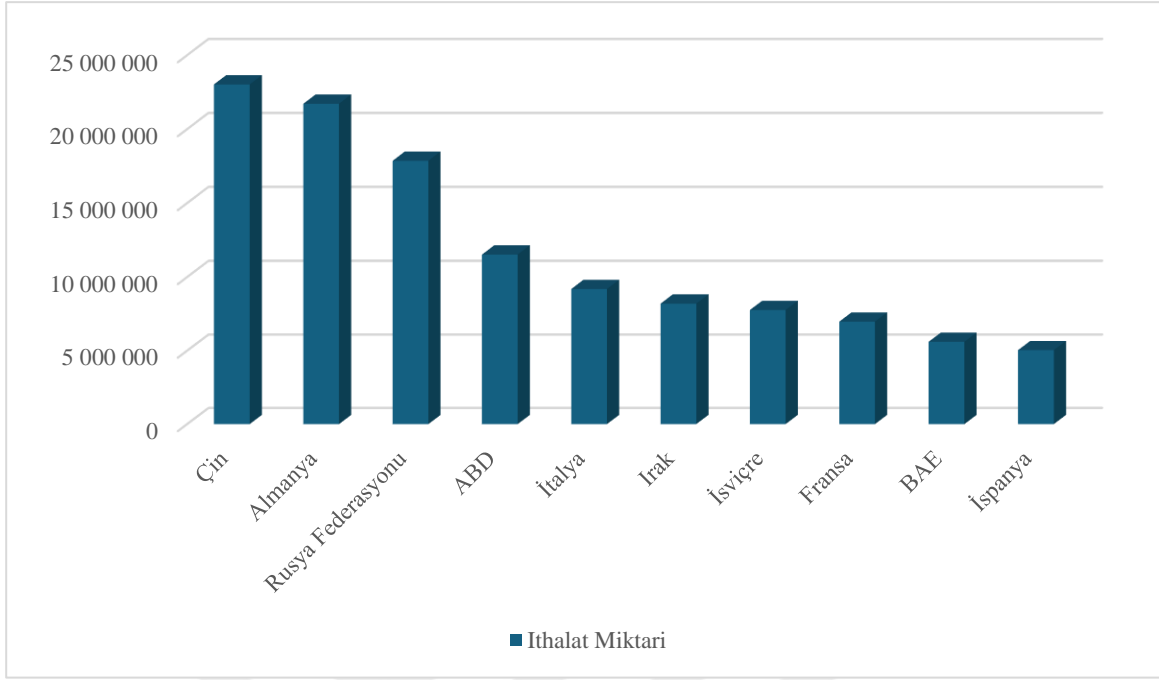
**Kaynak:** <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Aralik-2022-49633>

**Şekil 5:** 2021 Yılı Türkiye İthalatının Ükelere Göre Dağılımı



**Kaynak:** <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Foreign-Trade-Statistics-December-2021-45535>

**Şekil 6: 2020 Yılı Türkiye İthalatının Ülkelere Göre Dağılımı**



**Kaynak:** <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Foreign-Trade-Statistics-December-2020-37412>

Şekil 2-6'da yer alan 2020 ile 2024 yılları arasında Türkiye'de yapılan ithalatın ülkelere göre dağılımına bakıldığında, tüm yıllarda en çok ithalat yapılan üç ülkenin Çin, Almanya ve Rusya Federasyonu olduğu, bu üç ülkeden yapılan ithalatların her bir yıl bazında ilk üç sırada olmakla birlikte aralarında yer değiştirdiği, genel olarak en çok ithalatın Çin ve Rusya'dan gerçekleştirildiği, bu ülkeleri Almanya'nın takip ettiği, ABD, İsviçre, Fransa ve İtalya'nın bahse konu tarih aralığında sürekli olarak ilk on ülke arasında yer aldığı görülmektedir. Türkiye'nin Rusya'dan ithalatının ağırlıklı kısmını petrol ve türevleri, doğalgaz ve taş kömürü oluşturmakta iken kalan kısmını ise demir çelik ürünleri, alüminyum ve hububat oluşturmaktadır. Çin'den ithal edilen ürünler ise ağırlıklı olarak elektronik eşyalar olup telefonlar, tabletler, bilgisayarlar, hoparlörler, kulaklıklar, kablolar ve küçük elektronik ev aletleri ithal edilmektedir. Türkiye'nin Almanya'dan ithal ettiği ürünlerin incelenmesinde ise mekanik ürünlerin, motorların ve makinelerin olduğu görülmektedir.

### **1.3. İthalat Çeşitleri**

İthalat türlerine bakıldığında Bedelsiz İthalat, İzne Bağlı İthalat, Teşvikli İthalat, Kesin İthalat, Geçici İthalat kavramları başlıca kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### **1.3.1. Belli Bir Özellik Arz Etmeyen İthalat**

Bu ithalat türü dış ticarete kullanılan genel ithalat işlemlerini kapsamakta olup ithali yasak olmayan veya belirli bir izin gerektirmeyen normal ithalat olarak tanımlanmaktadır.

### 1.3.2. Bedelsiz İthalat

Bedelsiz ithalat, malın fatura bedelinin karşı tarafa herhangi bir ödeme yapılmaksızın gerçekleştiği ithalat türüdür. Bedelsiz olarak ithal edilen bu eşyalar genelde firmalarda numune veya test amaçlı kullanılan eşyalar olup, gümrükte vergilendirme açısından bu tür eşya ithalatı yapmanın normal ithalattan farkı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, ithal eşya bedeline isabet eden tüm vergi ve diğer mali yükümlülükler bedelsiz ithalatta da ödenir.

### 1.3.3. İzne Bağlı İthalat

Bazı eşya ve ürünlerin ithalatı, ilgili kurumların onayına bağlı olup, bu süreçte ithalat lisansı ile döviz tahsis izni alınması gerekmektedir. İzne tabi ithalat işlemlerinde izlenecek usul ve alınması gereken izinler, Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan İthalat Tebliği ve Ürün Güvenliği Denetimi Tebliği çerçevesinde belirlenmiştir. Bu düzenlemeler kapsamında, ithalatı izne tabi olan eşya ve ürün grupları aşağıdaki tabloda listelenmiştir.

**Tablo 4:** İthalatı İzne Bağlı Eşya Listesi

Eşya/ Eşya Grubu	İzni/Uygunluk Yazısını Veren Kurum/Kuruluş
İthalı uygunluk denetimine tabi olan atıklar, kontrole tabi katı yakıtlar, bazı atık pil ve akümülatörler	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı
Kullanılmış veya yenileştirilmiş eşya, “CE” işareti taşıyan bazı ürünler, banknot ve benzeri kıymetli evraka mahsus kâğıtlar, Kimyasal Silahlar Sözleşmesi ekinde yer alan kimyasal maddeler	Ticaret Bakanlığı
İthalı özel izne tabi maddeler ve müstahzarlar	Sağlık Bakanlığı
Veteriner Kontrollerine Tabî Olan Hayvan ve Ürünler	Tarım ve Orman Bakanlığı
Ozon tabakasını incelten maddeler ve bazı orman yetiştirme materyalleri	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Tarım ve Orman Bakanlığı
Bazı tütün, tütün mamulleri, alkol ve alkollü içkiler,	Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu
Bazı patlayıcı maddeler, ateşli silahlar, bıçaklar ve benzeri aletler, bazı harp silahları ve bunların aksam ve parçaları	Millî Savunma Bakanlığı
Radyoaktif maddeler ile bunların kullanıldığı cihazlar	Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
Yüksek yoğunluklu tatlandırıcılar	Şeker Kurumu
Haritalar ve harita bilgisi içeren eşya,	Millî Savunma Bakanlığı, Deniz Kuvvetleri Komutanlığı
İthalinde garanti belgesi aranacak maddeler	Ticaret Bakanlığı
Karayolu taşıt araçları	Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı
Sivil hava taşıtları ve bunlarda kullanılmaya mahsus maddeler	Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı
İş sağlığı ve güvenliğini etkileyen bazı maddeler	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
Gübreler	Tarım ve Orman Bakanlığı

**Kaynak:** Ürün Güvenliği Denetimi Tebliğinde yer alan hükümler baz alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

### **1.3.4. Teşvikli İthalat**

Teşvikli eşya ithalatı, ithal edilen eşyanın yeni bir ürünün üretiminde veya bunu üretmek için kullanılacak olması durumunda gümrük mevzuatında genel olarak yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan veya dahilde işleme rejimi çerçevesinde gerçekleştirilen ve eşyanın gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edildiği veya rejime göre teminata bağlanarak gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucunda eşyanın ihraç edilmesiyle teminat çözümü yapılan ithalatları kapsamaktadır.

### **1.3.5. Kati İthalat**

Kati veya kesin ithalat, tam veya kısmi muafiyetten yararlanılarak ithal edilen eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında ithal edilmek istenilmesidir. Kesin ithalatın gerçekleşmesi, eşyaya ilişkin tahakkuk eden tüm vergilerin tahsil edilmesi ile mümkün olmaktadır. Bir diğer deyişle, yurt dışında üretilen eşyaların ülkemizdeki alıcılar tarafından kesin olarak satın alınmasıdır.

### **1.3.6. Geçici İthalat**

Geçici ithalat, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulanmasıdır (Gümrük Kanunu: Madde 128).

## **1.4. Dış Ticarete Kullanılan Belgeler**

Taraflar dış ticaret işlemlerini gerçekleştirirken resmi zorunluluklar ve mevzuat hükümleri gereği, bir kısmı ise düşük vergi ödeme durumunu kanıtlayan birtakım belgeleri dış ticaret beyanlarına eklemekle yükümlüdürler. Bu belgelerin bir kısmı 4458 Sayılı Gümrük Kanununa göre beyanname ve ekine eklenmesi gereken zorunlu belgeler olup, kalan kısmı ise ödeme şekli, teslim şekli eşyanın menşei gibi durumlara göre değişen ve çeşitli vergi avantajlarını sağlaması için ithalatçı veya ihracatçı tarafından alınarak eklenen belgelerdir. Dış ticaret işlemlerinde kullanılan belgeleri açıklarken kullanılan ana başlıklar ticari belgeler, resmî belgeler, taşıma belgeleri, sigorta belgeleri ve finansman belgeleridir.

### **1.4.1. Ticari Belgeler**

Gönderici ve alıcı arasında eşya ticareti yapılması dolayısıyla düzenlenen belgelere ticari belgeler denilmektedir. Bu belgeler; proforma fatura, ticari fatura, konsolosluk faturası, özel fatura, ayrıntılı fatura, çeki listesi, koli/ambalaj listesi ve navlun faturasıdır.

**Proforma Fatura:** Eşyanın kesin satışı öncesinde belirlenen liste fiyatını ve özelliklerini göstermek amacıyla satıcı/ihracatçı tarafından olası alıcılara gönderilen belge proforma fatura olarak

adlandırılmaktadır. Proforma fatura eşyanın birim fiyatı, nitelikleri ve satışına ilişkin detayların yer aldığı bir tür ön teklif niteliğinde bir belgedir (Ekşi 2020: 579). **(Ek:1)**

**Ticari Fatura:** Eşyanın kesin satışı sonrasında düzenlenen, eşyaya ilişkin ödenecek nihai fiyatı içeren, eşyanın ithalat ve ihracat işlemlerinin gerçekleşmesi aşamasında vergilerin tahakkuk edilmesi bakımından gümrük beyannamesine eklenmesi zorunlu bir belgedir. Dış ticaret işlemlerinde ticari faturaya ilişkin detaylar Gümrük Yönetmeliğinin 115. Maddesinde düzenlenmiş olup buna göre fatura “kesin satışlarda satıcı ve diğer hallerde gönderici tarafından düzenlenen” bir belge olup, düzenleme yeri, tarihi, sayısı, gönderici firmanın adı ve adresi, ödeme ve teslim şekli, eşyanın cinsi ve nevi, marka ve numarası, kap adedi, birim fiyatı, teslimi ve bedelin ödeme yeri ile gönderilme şekli gibi unsurları içermelidir. **(Ek:2)**

**Konsolosluk Faturası:** İhracatçının satışını gerçekleştirmiş olduğu eşya için ithalatçı firmanın ülke konsolosluğundan aldığı ve düzenledikten sonra yine ithalatın yapıldığı ülke konsolosluğu tarafından onaylatılması şeklinde düzenlendiği faturadır. Konsolosluk faturaları, ürünün menşeyinin ve kıymetinin onaylanması amacıyla düzenlenmektedir. Konsolosluk faturası uygulamalarının temel nedeni, ithalatçı adına düşük fatura düzenlenmesini engellemektir (Yılmaz 2018: 197).

**Özel Fatura:** Özel fatura, genellikle komşu veya sınır ülkelerle yapılan ticarete düzenlenen ve gümrük beyannamesi yerine geçen bir belgedir. Türkiye’de ikamet etmeyen yolcular, KDV ihracat istisnası izin belgesi bulunan firmalardan döviz karşılığında satın aldıkları mallar için özel fatura düzenleyebilir. Bu özel fatura ile gümrük beyanında bulunabilir ve eşyanın yurt dışına çıkarılması sürecinde gümrük işlemlerini bu belge üzerinden gerçekleştirebilirler. Malın yurt dışına çıkışı sırasında özel fatura, özel fatura onaylama yetkisi bulunan gümrük idaresi tarafından onaylanır. Ancak, her gümrük idaresi bu belgeyi onaylama yetkisine sahip değildir.

Özel fatura ile gönderilen eşyaların Türkiye’den çıkışının mutlaka alıcı tarafından yapılması şart değildir. Bu tür eşyaların gümrük işlemleri, satıcı tarafından yürütülebileceği gibi, alıcı ya da eşyanın hızlı kargo ile gönderilmesi durumunda taşıyıcı firma tarafından da gerçekleştirilebilir.

**Ayrıntılı Fatura:** Kıymeti üzerinden vergiye tabi olan ve birden ziyade kap içerisinde gelen çeşitli cins ve kıymete haiz eşyaya ilişkin her bir kapta aynı cins ve kıymette ne kadar eşya bulunduğunu gösteren, ticari faturayla uyumlu bir belgedir. Ayrıntılı faturaya ilişkin esaslar Gümrük Yönetmeliğinin 116. Maddesinde düzenlenmiş olup, satıcı veya gönderici tarafından düzenlenen bu belgenin her bir kap içerisindeki eşyanın miktar ve birim kıymetini açıklamada faturanın yetersiz kaldığı durumlarda, gümrük beyannamesine ek olarak gümrük idaresine sunulması gerekmektedir.

**Çeki Listesi:** Çeki listesi, eşyaların ağırlığının detaylı olarak gösterildiği listedir. Gümrük Yönetmeliğinin 117. maddesiyle çeki listesine ilişkin “bir fatura kapsamı eşyanın çeşitli cins ve nev’ide

ve çeşitli ağırlıktaki kaplara konulması halinde, her kapta ne miktar eşya bulunduğunu göstermek amacıyla düzenlenen bir belge” tanımına yer verilmiştir. Çeki listesi satıcı veya gönderici tarafından faturaya ek olarak düzenlenebileceği gibi beyan sahibi tarafından da hazırlanabilir. İlgili yönetmelik uyarınca, ağırlık esasına göre vergiye tabi eşyalar için düzenlenecek çeki listesinin eşyanın tarife cetvelinde belirtilen ölçü birimlerine göre (daralı ve net ağırlık, adet, baş, hacim gibi) hazırlanması gerekmektedir. **(Ek:3)**

**Koli/Ambalaj Listesi:** Her bir koli, paket veya konteyner içerisinde yer alan eşya miktarı ve cinsinin detaylı olarak gösterildiği listeyi içeren belgedir.

**Navlun Faturası:** Deniz veya nehir yoluyla taşınan eşyaya ilişkin ödenen taşıma ücretidir. Navlunun taraflardan hangisi tarafından ödeneceği taraflar arasında belirlenen teslim şekli ve anlaşmaya göre değişiklik göstermektedir. Navlun bedelinin taraflardan hangisi tarafından ödendiği konusu ithalatta gümrük vergileri eşyanın bedeli, navlun ve sigorta ücreti tutarlarının toplamı olduğundan vergilerin hesaplanması bakımından önem taşımaktadır.

#### **1.4.2. Resmi Belgeler**

Dış ticaret işlemleri esnasında kullanılan başlıca resmi belgeler gümrük beyannamesi, özet beyan, A.TR Dolaşım Belgesi, Menşe Şahadetnamesi, EUR.1 Dolaşım Sertifikası, EUR.MED Dolaşım Sertifikası, Form A Menşe Belgesi, ATA Karnesi ve çeşitli kurum ve kuruluşlarca verilen uygunluk belgeleridir.

**Gümrük beyannamesi:** Gümrük işlemlerinde yazılı beyan, "gümrük beyannamesi" adlı belgeyle yapılır. Türkiye'de, 1 Ocak 1996'dan bu yana Avrupa Birliği ülkelerinde de kullanılan standart gümrük beyannamesi formu kullanılmaktadır. Gümrük beyannamesi veri işleme tekniği ile doldurulmakta olup nasıl düzenleneceğine ilişkin usul ve esaslar Gümrük Yönetmeliğinin 14 no'lu ekinde yer almaktadır. Beynamede; gönderici ve alıcının bilgileri, eşyanın değeri, tarifesi, hangi ülkeden geldiği, nasıl taşındığı, varsa ödenecek vergiler ve gerekli diğer belgeler yer alır. Bilgisayar ortamında doldurulan gümrük beyannameleri ithalat veya ihracat işlemine ait zorunlu bütün bilgiler girildikten sonra döküm alınarak beyan sahibince ıslak imza ile imzalanmaktadır. **(Ek:4)**

**Özet Beyan:** Türkiye gümrük bölgesinin karasuları veya hava sahasından gümrük bölgesi içinde durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşya hariç olmak üzere, Türkiye gümrük bölgesine getirilen eşya için, eşyanın getirilmesinden önce özet beyan verilir. Özet beyan giriş gümrük idaresine verilmekte olup, gümrük idaresince gerekli bilgilerin iletilebildiği veya elektronik ortamdaki erişimin sağlanabildiği hallerde başka bir gümrük idaresine verilmesine izin verilebilir (Gümrük Kanunu Madde 35). **(Ek:5)**

**Dolaşım Belgesi (A.TR):** Avrupa Birliğine üye ülkelerle yapılan dış ticaret işlemlerinde eşyaların serbest dolaşımında olduğunu göstermek için düzenlenen belgedir. Türkiye ile Avrupa Topluluğu Arasında Oluşturulan Gümrük Birliğinin Uygulanmasına İlişkin Esaslar Hakkındaki Karar'a göre, Türkiye veya Avrupa Topluluğu'nda serbest dolaşımında bulunan eşyanın gümrük birliği kapsamında tercihli rejimden yararlanabilmesini sağlamak amacıyla düzenlenen bir belgedir. Bu belge, gümrük idaresi veya gümrük idaresi tarafından yetkilendirilen kuruluşlarca düzenlenip gümrük idaresi tarafından vize edilir. **(Ek:6)**

**Menşe Şahadetnamesi:** Eşyanın üretildiği yeri ve ülkeyi gösteren belgeye menşe şahadetnamesi denilmektedir. Menşe şahadetnamesi, eşyanın belirli bir ülkede imal edildiğini veya üretildiğini ya da başka bir ülkede yapıldığını veya üretilerek menşe verilen ülkede geçirdiği bir işlem neticesinde önemli bir değişikliğe uğradığını göstermektedir **(Ek:7)**

**EUR.1 Dolaşım Sertifikası:** EFTA (Avrupa Serbest Ticaret Birliği) ülkeleri, Avrupa Birliği (AB) ile tarım ürünleri ve Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ürünleri listesinde yer alan mallar için, ayrıca Türkiye'nin serbest ticaret anlaşması imzaladığı ülkelerle ve AB'ye yönelik tarım ürünleri kapsamındaki dış ticaret işlemlerinde kullanılan bir belgedir. Bu belge, söz konusu ürünlerin tercihli gümrük rejiminden faydalanmasını teminen düzenlenir.

**EUR.MED Dolaşım Sertifikası:** Pan Avrupa Akdeniz Kümülyasyonu (PAAMK)'a taraf ülkelerle yapılan dış ticaret işlemlerinde kullanılan menşe ispat belgesidir.

**Form A Menşe Belgesi:** Genelleştirilmiş Tercihler Sisteminin (GTS) işleyebilmesi için gerekli iç düzenlemeyi yapan ve gerekli uluslararası prosedürü tamamlayan ülkelerden GTS kapsamında yapılacak ithalatlarda eşyanın tavizden faydalanan ülke menşeli olduğunu gösteren menşe ispat belgesidir (Şen 2020:127).

**ATA Karnesi:** ATA kelimesinin kısaltması; Fransızca "*Admission Temporaire*", İngilizce "*Temporary Admission*" kelimelerinin ilk harflerinin birleştirilmesiyle oluşmakta ve geçici kabul anlamına gelmektedir. ATA Karnesi, taşıma araçları hariç olmak üzere eşyanın geçici ithali için kullanılan, ayniyetini tespitine yarayan ve ithalat vergileri ile ithalatta alınan diğer vergilerin uluslararası alanda geçerli şekilde teminata bağlanmış olduğunu gösteren, gümrük beyannamesi yerine geçen, uluslararası bir belgedir (Gümrük Genel Tebliği Seri No:4 Madde:2).

**Uygunluk Belgeleri:** Dış ticarete konu ürünlerin güvenli ve ilgili teknik düzenlemelere uygun olmasını sağlamak amacıyla; teknik mevzuatın dış ticarete uyarlanması, uygulanması, ithalatta ve ihracatta denetimlerin gerçekleştirilmesi veya yaptırılması, denetim yapacak kuruluşların belirlenmesi ile teknik düzenlemesine uygun veya güvenli olmayan ürünlerin dış ticaretinin önlenmesine yönelik işlemler, Ticaret Bakanlığı tarafından düzenlenen Dış Ticarete Teknik Düzenlemeler Yönetmeliğine

göre uygunluk denetimi kapsamına alınmıştır. Uygunluk Belgesi, ilgili kurum ve kuruluşça yapılacak uygunluk değerlendirmesi süreci sonucundaki denetim neticesinde mevzuatına uygun bulunan eşyanın ihracatçısına veya temsilcisine, eşyanın gümrük işlemleri esnasında gümrük idaresine ibraz edilmek üzere ilgili mevzuata uygunluğunu belirten belgedir. Uygunluk belgeleri elektronik ortamda veya kâğıt ortamında düzenlenebilmektedir.

### **1.4.3. Taşıma Belgeleri**

Taşıma Belgeleri, uluslararası ticarete konu eşyaların taşıma şekillerine göre ilgili mevzuata göre düzenlenmesi gereken belgelerdir. Bu belgeler, deniz konşimentosu, havayolu konşimentosu, demiryolu taşıma belgesi, karayolu taşıma belgesi, FIATA Belgeler, Yeni Bilgisayarlı Transit Sistemi (NCTS) ve TIR Karnesidir.

**Deniz Konşimentosu:** Türk Ticaret Kanununa göre konşimento kavramı, bir taşıma sözleşmesinin yapıldığını ispatlayan, eşyanın taşıyan tarafından teslim alındığını veya gemiye yüklendiğini gösteren ve taşıyanın eşyayı, ancak onun ibrazı karşılığında teslimle yükümlü olduğu senet olarak tanımlanmaktadır. Kanuna göre kıymetli evrak niteliğini taşıyan tek taşıma senedi deniz konşimentosudur. Deniz konşimentosu bu özelliği nedeniyle ciro edilerek ve senet ciro edilene verilerek malın mülkiyeti bir başkasına devredilebilmesini sağlayabilmektedir (Türk Ticaret Kanunu: Madde 1228). **(Ek:8)**

**Havayolu Konşimentosu:** Havayolu şirketleri tarafından düzenlenen ve eşyaların havayolu ile taşınmak üzere teslim alındığını gösteren taşıyıcı, gönderici ve alıcıya eşyanın hangi koşullar altında taşındığı ile taşıma işleminin değerini, eşyanın hacim ve ağırlığını gösteren bir taşıma senedir. Havayolu konşimentosu Türk Ticaret Kanununa göre kıymetli evrak sayılmamakta olup nama düzenlenmektedir. Varış yerinde eşyanın gümrük işlemlerinin tamamlanmasından sonra eşyalar belgede adı yazılı olan alıcıya teslim edilmektedir. Havayolu konşimentosu biri alıcıya, biri yükletene, biri de havayolu şirketine ait olmak üzere 3 orijinal, 9 kopya düzenlenmektedir (Gökgöz, Şeker 2014:56).

**Demiryolu Taşıma Belgesi (Demiryolu Hamule Senedi):** Demiryoluyla yapılan eşya taşımacılığında, eşyaların yükleme istasyonundan varış istasyonuna kadar taşınacağını gösteren taşıma belgesidir. Demiryolu taşıma belgesinin nasıl düzenleneceğine ilişkin usul ve esaslar Demiryolu ile Uluslararası Eşya Taşıma Konvansiyonuyla İlgili Birleşik Hükümler (CIM) çerçevesinde gerçekleştiriliyorsa taşıma belgesi de bu konvansiyona uygun şekilde taşımayı gerçekleştirecek olan demiryolu idaresi tarafından düzenlenmektedir.

**Karayolu Taşıma Belgesi (CMR):** Karayoluyla milletlerarası yapılan eşya taşımacılığında kullanılan belgedir. Üç nüsha olarak düzenlenen belgenin biri ihracatçıya, diğeri eşya ile ithalatçıya verilirken son nüshası nakliyecide kalmaktadır. Üç nüshadan fazla düzenlenen nüshaları ise banka ve

sigorta şirketlerine verilebilmektedir. CMR Belgesi gönderici ve taşıyıcı firma tarafından imzalanmakta olup (CMR Madde:5) belgenin düzenlenmesi eşyanın teslim alındığını, taşıma sözleşmesinin yapıldığını ve sigortasının bulunduğunu göstermektedir.

**FIATA Belgeler:** 1926 yılında kurulan ve Fransızca olarak adının ilk harflerinin kısaltmasından oluşan bir sivil toplum örgütü olan FIATA'ya birçok lojistik ve taşıma şirketi üyedir. Taşıma alanında birçok belge düzenleyen kuruluşa ait formlar taşıma komisyoncuları tarafından sıklıkla uygulanmaktadır (Ekşi 2020:583).

**Yeni Bilgisayarlı Transit Sistemi (NCTS):** Ortak ve ulusal transit rejimlerine ilişkin işlemlerin yürütüldüğü elektronik sistemdir. NCTS, ortak ve ulusal transit işlemlerinin bilgisayar ortamında kâğıt beyannameye gerek olmadan yapıldığı, işlemler sırasında elektronik mesajlaşma yoluyla veri alışverişinin sağlandığı ve transit sürecinin tüm aşamalarının elektronik olarak izlenebildiği bir sistemdir. (Ek:9)

**TIR Karnesi:** Uluslararası karayolu taşımacılığında kullanılan bir gümrük transit belgesidir. Bu belge, TIR Sözleşmesinin elinde yer alan örneğe uygun olarak Uluslararası Karayolu Taşımacılığı Birliği (IRU) tarafından düzenlenmektedir. (Ek:10)

#### 1.4.4. Sigorta Belgeleri

Uluslararası ticarete konu eşyaların taşımacılığında eşyanın zarara uğramadan alıcısına teslim edilmesi önem teşkil etmektedir. Bu sebeple eşya taşımacılığında malın değerinin sigortalanması önemli bir gerekliliktir. Sigorta belgeleri eşya taşımacılığında olası hasar ve risklere karşı eşyanın değerini güvence altına alan belgelerdir.

**Sigorta Poliçesi:** Dış ticarete konu eşyaların karayolu, havayolu, denizyolu ve demiryolu nakil vasıtalarıyla yükleme noktasından varışa kadar oluşabilecek risk, hasar ve mücbir sebeplere karşı güvence altına alan ve dış ticarete en yaygın kullanılan sigorta belgesidir.

**Sigorta Sertifikası:** Bir defadan fazla yükleme yapacak olan ithalatçı veya ihracatçıların kesin sigorta öncesinde hazırladıkları, ihracatçı firma veya taşıma komisyoncusu ile taşımacılık yapan firma arasında düzenlenen, fazla kapsamlı olmayan bir sigorta belgesidir.

**Nakliyat Abonman Sözleşmesi:** Nakliyat Abonman Sözleşmesi, diğer bir adıyla Nakliyat Emtia Sigortası eşyanın karayolu, havayolu, denizyolu ve demiryolu nakil vasıtalarıyla bir yerden bir yere taşınması esnasında uğrayabileceği hasar ve kayıpları poliçe içeriğinde belirlenmiş Nakliyat Sigortası Genel Şartlar ve Özel Şartlar kapsamında garanti altına alan bir sigorta türüdür.

### 1.4.5. Finansman Belgeleri

**Poliçe:** Poliçe hukuki olarak çifte yetki veren nitelikli bir havaledir. Poliçede muhataba yalnızca ödeme yetkisi verildiğinden, muhatap poliçeyi kabul etmediği sürece ödeme yükümlülüğü altına girmez. Ancak muhatabın poliçeyi kabul etmesi halinde, bu kabul beyanıyla birlikte senedin borçlusu sıfatını kazanır ve poliçe bedelini ödeme yükümlülüğü doğar. Poliçeler, alacağın belirli bir vadeye bağlanması nedeniyle, aynı zamanda bir kredi aracı olarak da kullanılmaktadır. Poliçede yer alması gereken bazı unsurlar zorunlu niteliktedir; bu unsurların eksik olduğu bir senet, poliçe olarak geçerlilik kazanamaz. Aksi belirtilmedikçe poliçe metninde yer alan muhatabın adresi ödeme yeri sayılmaktadır.

**Bono:** Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen poliçe gibi bir kambiyo senedir. Halk arasında "senet" olarak bilinen bononun poliçeden farkı muhatabın olmamasıdır. Bonoda senedi düzenleyen kişi ile ödemeyi yapan kişi aynıdır. Poliçenin üçlü ilişkisine muhatap ancak poliçeyi kabul ettikten sonra dâhil olmaktadır, bononun ikili ilişkisinde bonoyu düzenleyen kişi esas borçlu konumundadır.

**Sevk Emri:** Alıcının malı satın almaya karar vermesi üzerine bankanın mülkiyetinde bulunan malın tamamının veya bir kısmının alıcıya teslim edilebilmesi amacıyla, banka tarafından antrepo sorumlusuna hitaben düzenlenen ve malın belirtilen alıcıya teslim edilmesini talep eden belgedir. Bu sayede, malı satın alan firma, bankadan temin ettiği teslim emrini depoya ibraz ederek mal üzerinde tasarruf hakkı elde eder (Toroslu 2013:69).

**Antrepo Makbuzu:** Eşyanın antrepoya alındığını gösteren, eşyanın miktarı, cinsi, teslim alındığı tarih, hacizli olup olmadığı, antreponun bulunduğu bölge, tahsil edilecek olan ücret gibi zorunlu bilgileri içeren, ciro edilemeyen bir belgedir. (Gökgöz, Şeker 2014:70) Antrepo makbuzları mal rehini karşılığında kredi kullanmak isteyen firmalar tarafından, makbuzun banka lehlerine düzenletilmesi ile bir finansman aracı olarak kullanılabilirler (Yarbaşı, Gürtan 2012:103).

### 1.5. Dış Ticarete Teslim Şekilleri

Dış ticarete ithalatçı ve ihracatçı arasında eşyanın hangi şartlar ve fiyatlandırmalar altında teslim edileceği, alıcı ve satıcı arasında navlun, eşya sigortası hatta vergilerin hangi taraf tarafından ödeneceği tarafların ticari faaliyete başlamadan önce belirlemesi gereken önemli konulardır. Uluslararası ticarete, tıpkı diğer ticari işlemlerde olduğu gibi, işletmelerin kendilerini güvende hissetmeleri son derece önemlidir. Tarafların birbirlerini tanımamaları, aralarında güven eksikliğine ve çeşitli uyuşmazlıklara yol açabilir. Bu tür sorunlar; ülkeler arasındaki uzaklık, mevzuat farklılıkları gibi çeşitli nedenlerden kaynaklanabilmektedir. Ancak dış ticaret hacminin artırılabilmesi için bu belirsizliklerin ve güven problemlerinin giderilmesi gereklidir. Bu nedenle, uluslararası ticarete kullanılan terimlerin ortak bir dil oluşturacak şekilde standartlaştırılması önemli bir ihtiyaç haline

gelmiştir. İşte bu gereksinim doğrultusunda, Incoterms yani uluslararası ticari terimler hayata geçirilmiştir (Durdağ, Delipinar 2020:202).

İki taraf arasındaki ticari faaliyetlerin belirli bir düzen kapsamında yapılabilmesi adına INCOTERMS (International Commercial Terms) adı altındaki kurallar ilk defa ICC tarafından 1936 yılında yayımlanmıştır (Avcı 2020:198). Söz konusu kurallar dizisi günümüzde en güncel hali olan ve 1 Ocak 2020’de yürürlüğe giren INCOTERMS 2020 adı altında karşımıza çıkmaktadır (Ağaoğlu 2020:1118).

Incoterms kuralları, ticari sözleşmeler açısından yasal bağlayıcılığı olan kurallar değildir. Ancak ihracatçılar ve ithalatçılar arasındaki risk ve sorumlulukların belirlenmesinde önemli bir rol oynarlar (Mihailovici 2022:6).

Uluslararası ticarete tarafların uyması gereken koşulları ve ödemeleri belirleyen bu kurallar tüm taşıma türlerinde kullanılan, sadece deniz yolu ile taşımada kullanılan veya sadece hava yolu ile taşımada kullanılan teslim şekilleri olarak düzenlenmektedir. Söz konusu teslim şekillerinin özellikleri genel hatlarıyla aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

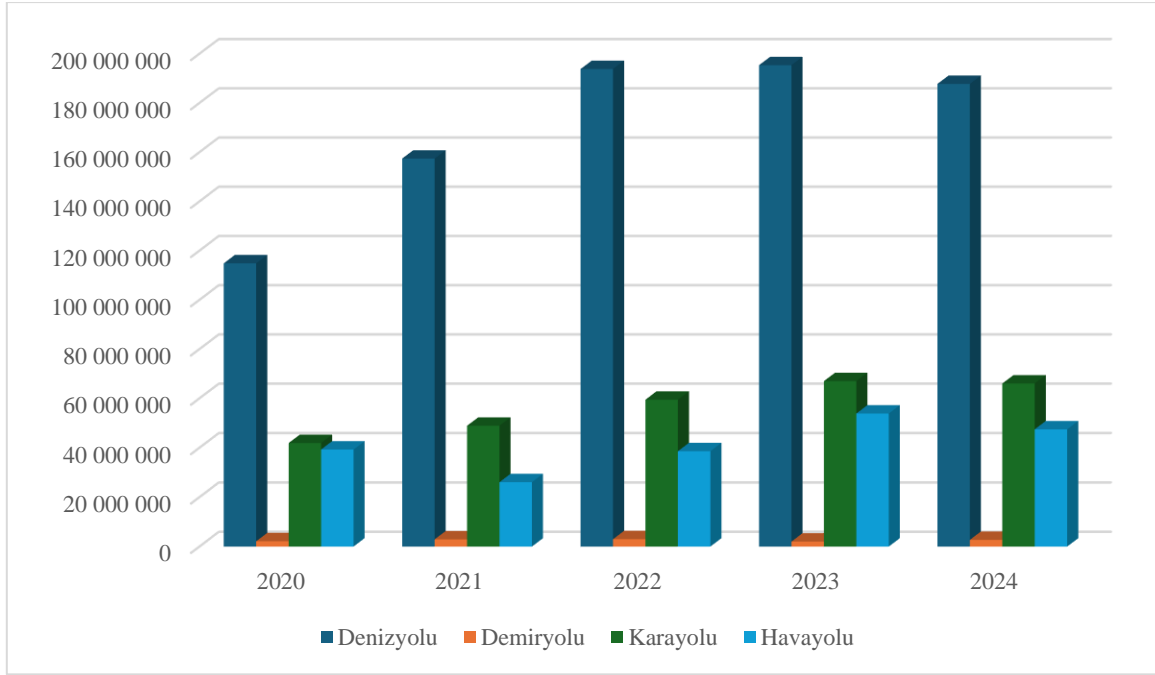
**Tablo 5:** Taşıma Şekillerine İlişkin Özet Tablo

<b>HERHANGİ BİR TAŞIMA ŞEKLİYLE YAPILACAK TAŞIMALARDA KULLANILAN TESLİM ŞEKİLLERİ</b>	
EXW (Exworks)	Satıcının İşyerinde/Fabrikasında/Deposunda Teslim
FCA (Free Carrier)	Ana Taşıma Ödenmemiş Olarak Alıcının Belirlemiş Olduğu Satıcıya Teslim
CPT (Carriage Paid To)	Ana Taşıma Ödenmiş Olarak Taşıyıcıya Teslim
CIP (Carriage and Insurance Paid To)	Taşıma ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim
DAP (Delivered At Place)	Alıcının Ülkesinde Belirlenen Yerde Teslim
DPU (Delivered At Place Unloaded)	Alıcının Ülkesinde Belirtilen Yerde Boşaltılmış Olarak Teslim
DDP (Delivered Duty Paid)	Alıcının Ülkesinde Gümrük Vergileri Ödenmiş Olarak Teslim
<b>DENİZ YOLU İLE YAPILAN TAŞIMALARDA KULLANILAN TESLİM ŞEKİLLERİ</b>	
FAS (Free Alongside Ship)	Satıcının Ülkesinde Gemi Doğrultusunda Teslim
FOB (Free On Board)	Satıcının Ülkesinde Gemi Bordasında Teslim
CFR (Cost and Freight)	Masraflar ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim
CIF (Cost, Insurance and Freight)	Masraflar, Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim

**Kaynak:** Incoterms kurallarına istinaden derlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıda detaylarına yer verilen taşıma şekilleri eşyanın tesliminde hangi masrafları içereceğinin ve masrafların hangi taraf tarafından üstlenileceğinin bilinmesi ile eşyanın gümrük işlem süreci, fiyatlandırması, yapılan masraflara ilişkin gümrüğe beyan edilecek bir kıymet unsuru olup olmadığı ve tüm bunlara bağlı olarak nihayetinde eşya ile ilgili olarak yapılan ödemelerin muhasebe kayıtlarına doğru ve eksiksiz bir şekilde alınmasına kadar olan tüm süreci etkilemektedir.

**Şekil 7: Taşıma Şekillerine Göre 2021-2024 Yılları Arası İthalat**



Kaynak: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Ocak-2025-53900>

Yukarıdaki grafikten hareketle 2021 ve 2024 yılları arasında gerçekleştirilen ithalat işlemlerinin taşıma şekillerine bakıldığında, tüm yıllarda en çok ithalatın denizyolu ile gerçekleştiği, yine grafikte yer verilen yılları kapsayan dönemde denizyolunun ardından karayolu, havayolu ve demiryolu ile yapılan ithalat işlemlerinin yer aldığı görülmektedir. Aşağıda günümüzde en sık kullanılan teslim şekillerinin detaylı açıklamalarına yer verilmiştir.

**EXW (Exworks):** Exworks teslim şeklinde ihracatçı eşyayı firma tarafından daha önce belirlenmiş olan bir tarihte hazırlanmış şekilde ithalatçıya bildirmektedir. İthalatçı hazır olan eşyaları firmadan teslim alarak eşyanın ithalat işlemleri için gerekli olan tüm evrakları hazırlar ve gümrük işlem süreci tamamlanarak ithalat gerçekleşmiş olur. Bu teslim şeklinde, eşyaların alıcı firmaya teslim edilmesinden itibaren o eşyaya ilişkin yapılan tüm masraflar alıcının sorumluluğundadır.

İhracatçının bu teslim şeklindeki sorumluluğu, alıcı firma ile aralarında yapılan sözleşme şartlarına göre eşyayı hazırlayarak belirlenen tarihte ve yine aralarında yapılan anlaşmaya göre belirlenen yerde (fabrika, depo gibi) teslim etmektir. İthalatçı firmanın talebinin olması halinde tüm

masraf ve riski ithalatçıya ait olmak üzere eşyanın taşıma işlemleri için taşıma acentası ile anlaşma yaparak, eşya taşıma belgesi ile birlikte ithalatçıya gönderilebilir.

Alıcının bu teslim şeklindeki sorumlulukları, satıcı ile yapılan sözleşmeye göre mal bedelinin ödenmesinden sonra tüm masraflar kendisine ait olmak üzere ithalat için gerekli izin, belgeler gibi düzenlemelerin başvuruları ve işlemlerinin yapılması ile vergilerin ve navlun bedelinin taşıyıcı firmaya ödenerek tüm ithalat sürecinin tamamlanmasına, hatta eşyanın teslim alınmasından sonraki muhafazasına kadar devam eder.

**FCA (Free Carrier):** FCA teslim şeklinde eşya, gümrük idaresinden çıkış işlemleri tamamlandıktan sonra ithalatçı tarafından belirlenen taşıyıcıya, yine ithalatçı tarafından belirlenmiş olan lokasyonda teslim edilmektedir. İthalatçı tarafından taşıyıcı haricinde bir kişinin eşyayı teslim almak üzere görevlendirilmiş olması durumunda ise, bu kişiye yapılacak teslim ile yine ihracatçı taahhüdünü tamamlanmış sayılmaktadır.

Satıcının yani ihracatçının taşıma sözleşmesi ile sigorta sözleşmesi yapmış olma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak eşyaların ihracatına ilişkin tüm gümrük işlemlerini ve gerekli masrafları karşılamakla yükümlüdür. Teslim yerinden sonraki masraflardan ise ihracatçı sorumlu değildir.

Alıcının sorumluluğu kendi belirlemiş olduğu teslim yerinde ve taşıyıcı veya belirlenmiş başka bir kişiye eşyaların teslimi ile başlamaktadır. Teslim edilen eşyaya ilişkin teslimden sonraki tüm hasar, zarar ve masraflar ve eşyanın ithalatına bağlı tüm gümrük işlemleri alıcı yani ithalatçı tarafından karşılanmaktadır (Ekşi 2020:207).

**CPT (Carriage Paid To):** Bu teslim şeklinde ihracatçı kendisinin belirlemiş olduğu taşıyıcıya eşyayı teslim eder. Eşyanın taşıma işlemlerine ilişkin ücret yani navlun da satıcı tarafından ödenmektedir. CPT teriminin yanına eşyanın varış limanının adı yazılmakta olup varış limanının adının yazması eşyanın teslim yerinin burası olduğunu göstermemektedir.

Satıcı taşıma sözleşmesini kendisi yapmakta olup navlun ücretini de ödemekle yükümlüdür. Eşyaların teslim yeri ise, satıcının ülkesinde satıcı tarafından belirlenen nakliye aracının üzeridir. Bununla birlikte, satıcının eşyaya sigorta yaptırma yükümlülüğü bulunmamakta olup, ithalatçı isterse sigorta yaptırabilmektedir. Satıcının sorumluluğu eşyaya ilişkin tüm ihracata bağlı gümrük işlemlerindeki masraflar ve taşıma ücretini ödedikten sonra eşyanın kendi ülkesindeki nakil aracının üzerinde teslim edilmesiyle sona ermektedir.

Alıcı, ihracatçının eşyayı nakil vasıtasına yüklemesinden sonraki tüm masraf, hasar ve zararlardan sorumlu olup ithalat işlemleri de alıcı tarafından karşılanmaktadır (Ekşi 2020:209).

**CIP (Carriage and Insurance Paid To):** CIP terimi, satıcının eşyayı kendisinin belirlemiş olduğu taşıyıcıya teslim ederek navlun ücreti ve sigorta bedelini ödemiş olduğunu ifade etmektedir. CPT teslim şeklinden farklı olarak bu teslim şeklinde satıcı olası risk ve hasarlara karşı eşyaya sigorta da yaptırmakta ve sigorta bedelini ödemektedir.

CIF'ten farkı, CIP'in çok vasıtalı olanlar da dahil her türlü taşıma biçiminde kullanılmasıdır. CIF taşıma şekli yalnız deniz yolu taşımacılığında kullanılmaktadır. CIP teslim şeklinin yanına da CPT'de olduğu gibi varış limanı yazılmakta olup bu durum teslim yerinin varış limanı olduğu göstermemektedir. Ayrıca Incoterms 2020'de Incoterms 2010'dan farklı olarak eşyaya asgari bir sigorta değil, tüm riskleri karşılayacak kapsamlı bir sigorta yapılması gerektiği öngörülmüştür.

Eşyanın teslimine kadar yapılan tüm masraflar navlun ve sigorta giderleri dahil satıcının sorumluluğunda olup alıcının sorumluluğu eşyanın teslim edilmesiyle birlikte tüm sorumluluk ithalatçıya ait olmakta, bu noktadan sonra yapılan tüm masrafları ithalatçı karşılamaktadır (Ekşi 2020:210).

**DAP (Delivered At Place):** DAP teslim şeklinde, eşya ithalatçının ülkesinde belirlenen teslim yerinde nakil aracından boşaltılmamış haliyle ithalatçıya teslim edilmektedir. Eşyanın ithalatçının belirlemiş olduğu yere kadar taşınmasına ilişkin ihracata bağlı gümrük işlemleri, taşıma sözleşmesi ve diğer masraflar ihracatçı tarafından yapılmaktadır. Buna karşın ihracatçının eşyaya yük sigortası yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Sigorta sözleşmesi alıcı ve satıcının aralarındaki sözleşme kapsamında iki taraftan biri tarafından yaptırılabilen olup, sözleşmede sigortanın satıcı tarafından yapılması kararlaştırılmadığı sürece satıcının böyle bir yükümlülüğü bulunmamaktadır.

İhracatçının alıcının ülkesinde belirlenen teslim yerinde nakil aracında eşyayı teslim etmesiyle birlikte, eşyanın boşaltılması ve devamındaki sürece ilişkin tüm olası hasar ve zararlar ile diğer masraflar alıcının sorumluluğundadır (Ekşi 2020:212).

**DPU (Delivered At Place Unloaded):** Bu teslim şeklinde ihracata bağlı gümrük işlemleri ve eşyaların varışına kadar olan taşıma işlemleri ihracatçı tarafından yapılmakta, taşıma ücreti de ihracatçı tarafından ödenmektedir.

İthalatçının ülkesinde belirlenmiş olan lokasyonda eşyaların boşaltılmış olarak teslimiyle birlikte ihracatçının yükümlülüğü tamamlanmaktadır. Eşyanın taşıma aracından boşaltılmasına dair tüm masraflar da ihracatçının yükümlülüğündedir. Bu teslim şeklinde de ihracatçının sigorta sözleşmesi yaptırma zorunluluğu bulunmamaktadır.

İthalatçı eşyasını boşaltılmış şekilde teslim aldıktan sonra tüm risk, hasar ve masraflar ile ithalat işlemlerinden sorumludur (Ekşi 2020:213).

**DDP (Delivered At Duty Paid):** Bu kavram, eşyanın gümrük vergileri ödenmiş olarak ithalatçının ülkesinde belirlenen yerde teslimini ifade etmektedir. Eşyanın ihracat işlemleri ve taşıma sözleşmesi ile ücreti de ihracatçının yükümlülüğündedir. DDP kuralı, DAP kuralından yalnızca satıcının gümrük işlemlerini üstlenmesi gerekliliğiyle ayrılmaktadır (Davis, Vogt 2021:1270)

Alıcının ülkesinde belirlenen yerde eşya ithalata bağlı tüm gümrük vergileri ödenmiş şekilde teslim edilir. Dolayısıyla, eşyanın teslimine kadar gerçekleşen tüm masraflar ve gümrük vergileri de dahil olmak üzere tüm sorumluluk satıcı yani ihracatçıdadır.

Bu teslim şekli tüm vergilerin de ihracatçı tarafından ödenmesini gerektirdiğinden, ihracatçının bu sorumluluğundan istisna tutulan bir vergi türü olması halinde taşıma şeklinin yanında ismi ile belirtilmelidir. Örneğin, eşyanın KDV'si ithalatçı ile ihracatçı arasında yapılan bir anlaşmaya dayanarak ihracatçının sorumluluğundan çıkarıldıysa faturaya "DDP KDV hariç" yazılmalıdır. Aksi takdirde ihracatçının eşyaya ilişkin tüm vergileri ödeyeceği kabul edilmektedir (Ekşi 2020:215).

**FAS (Free Alonside Ship):** FAS teslim şekli yalnızca deniz veya nehir yoluyla kullanılabilen taşıma şekillerinden biri olup ihracatçının ülkesinde gemi doğrultusunda teslim anlamına gelmektedir. Bu teslim şekli, ihracatçının eşyayı yükleme limanında gemi yanında, rıhtıma veya mavnaya yerleştirmesiyle birlikte sorumluluğunun sona erdiği teslim şeklidir. İhracatçının sigorta sözleşmesi yapma yükümlülüğü de yoktur.

İthalatçının sorumluluğu eşyanın yükleme limanına bırakılmasıyla başlamakta olup, bu noktadan sonra eşyanın gemiye yüklenmesi dahil ithalat işlemlerinin tamamlanmasına kadarki süreçteki tüm masraflardan da ithalatçı sorumlu olmaktadır (Ekşi 2020:215).

**CFR (Cost and Freight):** Bu terim, eşyanın ihracatçının ülkesinde masraflar ve navlun ödenmiş olarak gemide teslimini ifade etmektedir. İhracatçının yükümlülüğü, eşyaların ihracat işlemlerine ilişkin tüm masrafları ve taşıma bedelini ödeyerek gemiye yüklemesiyle sona ermektedir.

Eşyanın yükleme limanından hareket etmesiyle birlikte olası tüm risk, hasar ve masraflar ithalatçının sorumluluğuna geçmektedir. İhracatçının sigorta sözleşmesi yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu teslim şekli de FAS teslim şeklinde olduğu gibi yalnızca deniz veya nehir taşımacılığında kullanılabilir (Ekşi 2020:221).

**CIF (Cost, Insurance and Freight):** CIF teslim şeklinde ihracatçı eşyanın sigortası, navlunu ve diğer tüm masrafları üstlenir. Eşyayı gerekli tüm masraflara katlanarak yükleme limanına getiren ihracatçı taşıma firması ile anlaşılması ve eşyanın taşıma işlemlerinin başlamasıyla durumu ithalatçıya bildirir. Ayrıca, gemiye yüklenen eşyaya ilişkin sigortayı da yaptırır. Bu şekilde eşyalar gemiye

yüklendikten sonra ithalatçıya yapılan bildirimle oluşabilecek tüm masraf ve riskler artık alıcıya geçmiş olur.

Bu teslim şeklinde alıcı ile aralarında yapılan sözleşmeye uygun olarak eşyayı hazırladıktan sonra eşyanın gemiye yüklenmesine kadar yapılan tüm masraflar, taşıma ücreti ve sigortanın satıcının sorumluluğunda olduğu görülmektedir.

Alıcının sorumluluğu ise, satıcı ile aralarındaki sözleşmeye uygun olarak sorumluluklarını yerine getirdikten sonra eşyanın limana ulaşmasıyla birlikte mal bedelini ve eşyaya ilişkin vergileri ödemek, ayrıca eşyanın tahliyesi ve oluşabilecek diğer giderleri de karşıladıktan sonra gümrük işlemlerini tamamlamaktır (Ekşi 2020:224).

**FOB: (Free and Board):** FOB teslim şeklinde ihracatçı malları alıcı ile aralarında belirlenen tarihte ve yerde, ithalatçı tarafından anlaşma yapılan gemiye yüklemektedir. Eşya gemiye yüklendikten sonra yapılan tüm giderler ithalatçının sorumluluğundadır.

Bu teslim şeklinde satıcının sorumluluğu, eşyayı teslim şekillerine uygun olarak hazırlamak ve ithalatçının belirlemiş olduğu gemiye yükleme yapmakla son bulur. Devamında ithalatçı eşya ile ilgili gümrük işlemlerini tamamlar.

Bu durumda alıcının sorumluluğu ise, satıcı ile aralarında yapılan sözleşmeye göre eşya bedelini ödemek, eşyaya tahakkuk eden gümrük vergilerini ödemek, eşyanın navlun bedelini ve sigortasını ödemektir. Ayrıca, eşya yükleme limanından ayrılmasından itibaren yine tüm sorumluluk ithalatçıya aittir.

## 1.6. Dış Ticarete Kullanılan Ödeme Şekilleri

Dış ticarete taraflar arasında siparişin oluşması ve teslimi aşamalarında geçen süreçte önemli olan konulardan bir diğeri de ödeme şeklinin hangi yöntem olacağı sorunsalıdır. Taraflar arasında gerçekleşen ticari faaliyet neticesinde, alıcı siparişini anlaşmaya uygun ve zamanında teslim almak isterken, satıcı da göndermiş olduğu mallar için belirlenen tarihte ödeme yapılacağını bilmek istemektedir.

**Tablo 6:** Ödeme Şekillerine İlişkin Özet Tablo

Ödeme Şekli	Tanım	Risk Seviyesi	Taraflar için Avantajlar	Taraflar İçin Dezavantajlar
<b>Peşin Ödeme</b>	İthalatçı, mal sevkiyatından önce satıcıya ödemeyi yapar.	Düşük (ihracatçı için)	İhracatçı için güvenlidir.	İthalatçı için risklidir, malın teslim edilmemesi riski vardır.
<b>Mal Mukabili</b>	İhracatçı, malları ithalatçıya teslim eder, ödeme belirli bir vadede yapılır.	Yüksek (ihracatçı için)	İthalatçı için güvenlidir, finansal yükümlülük ertelenebilir.	İhracatçı için tahsilat riski yüksektir.
<b>Vesaik Mukabili</b>	Banka, ihracatçının yükleme belgelerini ithalatçıya, ödeme karşılığında teslim eder.	Orta	İthalatçı, ödeme yapmadan malın sevkiyatını görebilir.	İhracatçı, ithalatçının ödeme yapmaması riskine sahiptir.
<b>Akreditif</b>	Banka, belirlenen şartlar sağlandığında ihracatçıya ödeme yapar.	Düşük	Hem ithalatçı hem ihracatçı için güvenlidir.	Banka masrafları yüksektir, işlem süreci karmaşıktır.
<b>Kabul Kredili Ödeme</b>	İthalatçı, mal bedelini belirlenen vadede ödeme taahhüdü verir.	Orta	İthalatçı, finansal planlama yapabilir.	İhracatçı için tahsilat riski vardır.

**Kaynak:** Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Gümrük mevzuatında 2018-32/48 Sayılı Tebliğ'in "İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi" başlığı altında sayılan ödeme şekillerinin detaylarına aşağıda yer verilmiştir.

### 1.6.1. Akreditifli Ödeme

Akreditifli ödeme şekli, ithalatçının bankasının ihracatçının bankasına mal bedelinin ödenmesi için garanti verdiği bir ödeme şeklidir. Güvenilir bir aracı olan bankanın eşyanın taraflar arası sözleşmeye uygun olarak gönderilmesi ve bu koşulla ödemenin zamanında ve eksiksiz olarak gerçekleşmesinin teminatını vermesi her iki tarafa da koruma sağlamaktadır. Bu ödeme şekli farklı kambiyo mevzuatını benimseyen ülkeler arasında gerçekleştirilecek olan ticari faaliyetlerde güvenli bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

### 1.6.2. Vesaik Mukabili Ödeme

İthalatçının bankası tarafından mal bedelinin ihracatçının bankasına ödenmesi sonucunda eşyayla ilgili sevk belgelerinin ithalatçıya teslim edildiği ödeme şeklidir. Dolayısıyla bu ödeme yönteminde, ihracatçı, tahsile gönderen banka, tahsil bankası ve muhatap olmak üzere toplam dört taraf bulunmaktadır. Taraflar arasında bu ödeme şeklinin belirlenmesi durumunda; ithalatçı havale yapan

bankaya talimat vermeli, ihracatçı da tahsilat yapan bankayı ilgili belgelerin teslimi konusunda talimatlandırmalıdır (Tüfekçi, Ünal 2010:332).

### **1.6.3. Mal Mukabili Ödeme**

Satıcı yani ihracatçı için en riskli ödeme şekli olan mal mukabili ödeme şeklinde aksine alıcı oldukça avantajlı durumdadır. Satıcı henüz ödemesini almamış olduğu malı alıcıya göndermekte iken, alıcı malın kendisine teslim edilmesinden sonra ödemeyi gerçekleştirmektedir. Bu ödeme şeklinde karşı tarafın ülkesine ticari kredi açmak gibi bir durum söz konusu olduğundan vade bitiminde transfer yapılması kambiyo mevzuatı açısından önemlidir (Sabuncu 2017:20).

### **1.6.4. Kabul Kredili Ödeme**

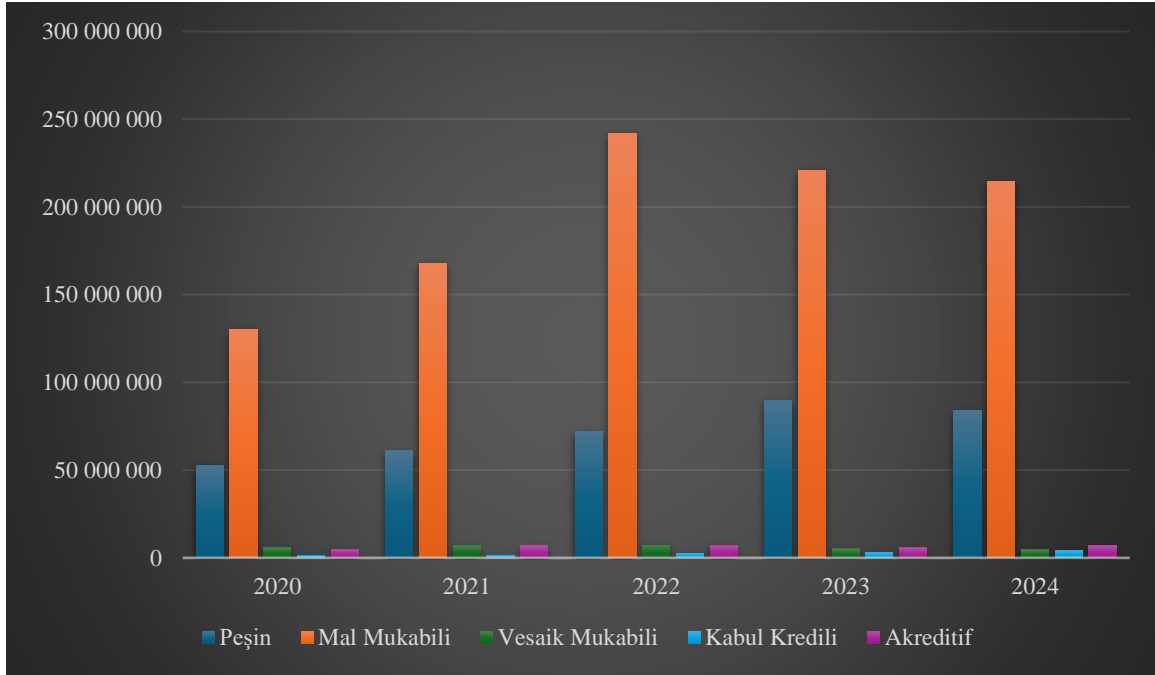
Kabul kredili ödeme şeklinde taraflar satım sözleşmesinde ödemenin vadeli bir poliçe yoluyla yapılacağını kararlaştırmaktadırlar. Bu ödeme şeklinde taraflara bankacılar aracılık etmekle birlikte gerçekleştirdikleri bu işlemlerden komisyon da almaktadırlar. İthalatçı poliçeyi kabul ettikten sonra ilgili tüm belgeleri teslim alır ve poliçeyi ihracatçıya banka aracılığı ile gönderir. Bu durumda poliçeyi alan ihracatçı ya vadeyi bekler ya da poliçenin iskontosunu sağlayarak vadesinden önce satış bedelini tahsil eder (Ekşi 2020:278).

### **1.6.5. Peşin Ödeme**

Bu ödeme şeklinde alıcı yani ithalatçı önce eşya bedelini satıcıya göndermekte ve eşya bu ödeme yapıldıktan sonra ihracatçı yani satıcı tarafından ithalatçıya sevk edilmektedir. Yapılan bu ödeme banka havalesi ile yapılabileceği gibi ilgili firmanın bir temsilcisi aracılığıyla nakit olarak da gerçekleştirilebilmektedir. Bu ödeme şeklinde risk alıcıda olup, satıcı eşyayı henüz göndermeden ödemesini almış olduğundan ihracatçılar için en güvenilir ödeme şeklidir (Giovannucci 2002:3).

Bu kapsamda, yukarıda detaylarına yerilen ödeme şekilleri, aynı teslim şekilleri gibi tüm ithalat ve ihracat sürecinde yapılacak olan ödemelerin zamanını ve şeklini etkilemekte bu sebeple ithal veya ihraç edilen eşyanın muhasebe kayıtlarının ne zaman ve nasıl yapılacağı, vade farkı söz konusu olan ödeme şekillerinde herhangi bir olumlu veya olumsuz kur farkı oluşması veya alıcı ve satıcı arasında vade farkı ücreti öngörülmesi durumunda hangi muhasebe kayıtlarının hem VUK hem de standartlara göre nasıl yapılması gerektiği konularında oldukça önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

**Şekil 8:** Ödeme Şekillerine Göre 2020-2024 Yılları Arası İthalat (CIF) US\$



Kaynak: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Ocak-2025-53900>

Türkiye’de 2020 ve 2024 yılları arasında gerçekleştirilen dış ticaret işlemlerine ilişkin ödeme şekillerinin dağılımını içeren Şekil 8’de, her bir yılda mal mukabili ödeme şeklinin en çok kullanılan ödeme şekli olduğu, mal mukabili ödeme şeklinden sonra diğer en çok kullanılan ödemenin peşin ödeme olduğu, bu iki ödeme şeklinin diğer ödeme şekillerine kıyasla dış ticarete oldukça fazla kullanıldığı gözlemlenmektedir.

## 2. GÜMRÜK MEVZUATI, KAVRAMLAR, GENEL KAPSAMI VE GÜMRÜK REJİMLERİ

### 2.1. 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Genel Amaç ve Kapsamı

04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmî Gazete ile yayımlanarak 05.02.2000 tarihinde yürürlüğe giren 4458 Sayılı Gümrük Kanununun temel amacı Kanun'un 1. Maddesinde "Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemek" olarak tanımlanmıştır. Kanunun 2. Maddesinde ise Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinin kapsam ve sınırlarına yer verilmiş "Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir. Bu Kanunda geçen Türkiye Gümrük Bölgesi ve Gümrük Bölgesi kavramları Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini ifade eder." denilmiştir. Bu doğrultuda 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, mevzuatsal olarak Türkiye gümrük bölgesine giriş ve çıkış yapan tüm eşya ve taşıtlara ait prensipleri içeren esas kaynak olarak karşımıza çıkmaktadır.

### 2.2. Gümrük Mevzuatına İlişkin Önemli Kavramlar

**Serbest dolaşımda bulunan eşya:** Serbest dolaşımda bulunan eşya deyimi, tümüyle Türkiye Gümrük Bölgesinde elde edilen ve bünyesinde Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan ithal edilen girdileri bulundurmayan veya şartlı muafiyet düzenlemelerine tabi tutulan eşyadan elde edilen ve tabi olduğu rejim hükümleri uyarınca özel ekonomik değer taşımadığı tespit edilen veya Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak ithal edilen veya Türkiye Gümrük Bölgesinde, belirtilen bu eşyadan ayrı ayrı veya birlikte elde edilen veya üretilen eşyayı ifade etmektedir (Gümrük Kanunu Madde:3).

Bu tanımdan hareketle dış ticaret işlemlerinde sıkça karşılaştığımız serbest dolaşımda bulunan eşya kavramı, ülke içinde üretilerek milli statüsünü kazanan eşya ile yurt dışından ithal edilerek ülkeye giriş yapan eşyaların bütünüdür.

**Gümrük gözetimi:** Gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere gümrük idareleri tarafından genel olarak uygulanan işlemleri ifade etmektedir.

**Gümrük statüsü:** Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşıma girmiş olup olmadığı yönünden durumunu göstermektedir.

**Gümrük vergileri:** İlgili mevzuat hükümleri doğrultusunda eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü ifade etmektedir.

**Gümrük yükümlülüğü:** Gümrük vergilerini ödemekle yükümlü kişinin gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu ifade etmektedir.

**Gümrük kontrolü:** Türkiye Gümrük Bölgesi ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımını ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın durumunu düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya yazılı belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü ile resmi araştırmalar ve diğer benzeri uygulamaları kapsamaktadır.

**Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulması:** Eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmasını, bir serbest bölgeye girmesini, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracını, imhasını, gümrüğe terk edilmesini ifade etmektedir.

**Gümrük rejimi:** Serbest dolaşıma giriş rejimini, transit rejimini, gümrük antrepo rejimini, dahilde işleme rejimini, gümrük kontrolü altında işleme rejimini, geçici ithalat rejimini, hariçte işleme rejimini ifade etmektedir.

**Gümrük beyanı:** Belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulmasıdır.

**Beyan sahibi:** Kendi adına beyanda bulunan kişiyi veya adına beyanda bulunulan kişiyi ifade etmektedir.

**Eşyanın gümrüğe sunulması:** Eşyanın gümrük idaresine ya da gümrükçe tayin edilen veya uygun görülen herhangi bir yere getirilmesi üzerine, belirlenen usul ve esaslara uygun olarak, gümrük idarelerine yapılan bildirimdir.

**Eşyanın teslimi:** Eşyanın tabi tutulduğu gümrük rejimi ile öngörülen amaçlar doğrultusunda gümrük idareleri tarafından ilgisine teslimidir.

**Rejim hak sahibi:** Kendi adına ve hesabına gümrük beyanını yapan veya hesabına gümrük beyanı yapılan kişi veya bu kişilere ait bir gümrük rejimi ile ilgili hakların ve yükümlülüklerin devredildiği kişiyi ifade etmektedir.

**Elleçleme:** Gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemlerdir.

**Gümrüklenmiş değer:** Uluslararası Kıymet Sözleşmesine göre belirlenecek; ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamı, ihraç eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamıdır (Gümrük Kanunu Madde:3).

**Navlun:** Denizyolu, havayolu veya karayolu ile yapılan taşıma işlemlerinde taşımacı firmaya ödenen nakliye ücretidir.

**Ardiye:** Depo, geçici depo veya antrepoda muhafaza edilen eşya için eşyanın muhafazası süresince oluşan ücrettir.

**Demuraj (Sürastarya):** Dış ticarete denizyolu ile taşıma işlemlerindeki belirli kurallar kapsamında belirlenen tarihler arasında limana boşaltılan konteynerler için herhangi bir bedel ödenmemekte olup yükleme ve boşaltma için belirlenen bu tarih aralığına serbest süre adı verilmektedir. Ancak bazı nedenler dolayısıyla serbest sürenin bitimini müteakip de eşyanın konteyner içerisinde tutulmaya devam etmesi ve konteynerin zamanında boşaltılarak taşıyıcıya teslim edilememesi nedeniyle, her bir konteyner başına ayrı ücretlendirilmek suretiyle ithalatçı tarafından taşıyıcıya ödenen gecikme/bekleme ücretine demuraj denilmektedir.

**Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP):** GTİP, gümrük tarife cetvelinde yer alan eşya sınıflandırmasında, eşyaya ait 12 haneli koda verilen isimdir. Tarife cetveli, tüm dünya genelinde uluslararası ticarete konu olan malların sınıflandırılması amacıyla oluşturulan ve Armonize Sistem esas alınarak hazırlanan bir yapıdır. Armonize Sistem, ticarete konu ürünlerin belirli bir sistematik ve mantık çerçevesinde sınıflandırılmasını sağlar. Uluslararası düzeyde bu sistemle ilgili düzenlemeler Dünya Gümrük Örgütü tarafından yapılmakta olup, Türkiye’de tarife cetveline ilişkin yetkili kurum Ticaret Bakanlığıdır. Gümrük işlemleri sırasında ürünler, GTİP kodları üzerinden işlem görür. Her eşya veya eşya grubuna ait bir GTİP kodu bulunur ve dış ticaret işlemleri bu kodlar esas alınarak yürütülür. Eşyanın tabi olduğu vergiler, mali yükümlülükler ve gerekli izinler, bu kod üzerinden belirlenmektedir.

### 2.3. Gümrük Tarifesi

Eşyanın gümrük tarifesi kavramı, dış ticaret işlemlerine konu eşyanın Türk Gümrük Tarife Cetvelinde uygun olan gümrük tarife istatistik pozisyonunda sınıflandırılması neticesinde ticari tanımına karşılık gelen 12’li sayı grubunu ifade etmektedir. Eşyaya isabet eden gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanmaktadır.

Gümrük Kanunu’nun 15. Maddesine göre Gümrük Tarifesi;

“a) Cumhurbaşkanınca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini,

b) Tamamen veya kısmen Türk Gümrük Tarife Cetveline dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri,

c) Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak;

- Gümrük vergi oranlarını,

- Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini,

d) Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını,

e) Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını,

f) İthalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını,

g) Yukarıdakilerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını” kapsamaktadır.

Bu bağlamda, eşyanın gümrük tarifesinin doğru belirlenmesi eşyaya isabet eden gümrük vergileri ve diğer önlemlerin doğru ve eksiksiz bir biçimde uygulanması açısından önem arz etmektedir.

Tarifeler uygulanma şekillerine bağlı olarak advalorem tarife ve spesifik tarife olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Advalorem tarife ithal edilecek olan eşyanın kıymetinin belirli bir nispetinde gümrük vergisi tahsil edilmesi anlamına gelmektedir. Bu uygulamada vergi tahakkukunun eksiksiz yapılması bakımından eşyanın kıymetinin doğru belirlenmesi önemlidir. Spesifik tarife ise ithal eşyasının adet, ağırlık veya hacim gibi özelliklerine üzerinden gümrük vergisi alınması demektir.

Avrupa ülkelerinde genel olarak advalorem tarife kullanılmakta olup Türkiye 1950 yılında Brüksel Nomanklatürünü kabul ederek spesifik tarife uygulamasından advalorem tarifeye geçmiştir. Ancak nadiren de olsa bazı eşyalarda spesifik tarife uygulaması bulunmaktadır.

## **2.4. İthal Eşyasının Gümrük Kıymeti**

İthal eşyasına isabet eden gümrük vergileri ve diğer önlemlerin doğru ve eksiksiz olarak hesaplanması için bir diğer ana unsur eşyanın kıymetidir. İthal eşyasının kıymeti gümrük mevzuatına göre eşyanın satış bedeli olarak tanımlanmaktadır. Satış bedeli ise, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta Gümrük Kanununun 27. ve 28. maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Gümrük Kanununun 24.maddesine göre, eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi belirli koşullara bağlanmıştır. Buna göre, eşyanın alıcısı tarafından elden çıkartılması veya kullanımı, T.C. mevzuatı ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan, eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan, eşyanın kıymetini önemli bir ölçüde etkilemeyen kısıtlamalar dışında, hiçbir kısıtlamaya tabi olmamalıdır.

Bununla birlikte, eşyanın satışı veya fiyatı kıymeti belirlenecek olan eşya bakımından kıymetin tespit edilemeyeceği bir koşul veya edimin konusu olmamalıdır. Eşyanın alıcısı tarafından tekrar satışa konu olması veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın bir bölümünün doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal etmesi halinde ise, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına Gümrük Kanununun 27. maddesinde sayılan hükümler kapsamında ilave yapılabilmelidir. Alıcı ve satıcı firmalar arasında bir ilişki bulunması durumunda ise, satış bedeli gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.

Gümrük Kanunu'nun 24/1 maddesine göre; "İthal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27. ve 28. maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır."

Aynı Kanun'un 24/3-a maddesinde; "Fiilen ödenen veya ödenecek fiyatın, ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı" olduğu belirtilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 27. maddesi uyarınca gümrük kıymeti belirlenirken, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına aşağıdaki ilaveler yapılır:

"a) Aşağıdaki unsurların eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilmemiş, ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümü;

i) Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellâliye,

ii) Gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti,

iii) İşçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedeli;

b) İthal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan aşağıda sayılan mal ve hizmetlerin kıymetinden verilecek uygun miktardaki pay;

i) İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri,

ii) İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler,

iii) İthal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler,

iv) İthal eşyasının üretimi için gereken ve Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri;

c) Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri;

d) İthal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hâsılanın, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı;

e) İthal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderleri.”

Yine aynı kanununun 28'inci maddesi uyarınca ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla aşağıdaki giderler gümrük kıymetine dahil edilmez:

“a) Eşyanın, T.C. Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dahil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri,

b) Sınai tesis, makina veya teçhizat gibi, ithal eşyası için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler,

d) İthal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri;

e) İthal eşyasının Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler;

f) Satın alma komisyonları;

g) Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek ithalat vergileri.”

Bu kapsamda ithal edilen malın maliyeti; mal bedeli, navlun, sigorta, ardiye masrafları, gümrük vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, ek mali yükümlülükler, gözetim bedeli, banka masrafları gibi eşyanın ithalat beyannamesinin tescil aşamasına kadar oluşan veya ithal eşyası ile ilgili olarak sonradan gerçekleşmesi muhtemel birçok masrafı kapsamaktadır.

İthal eşyası ile ilgili yapılan söz konusu masraflar, eşyanın vergilendirme sürecinde rol oynaması dolayısıyla doğru bir matrah üzerinden vergilerin tahakkuk edebilmesi adına önem arz etmektedir (Marsilla 2011:73). Bunun yanı sıra ithalat masraflarının doğru ve eksiksiz bir şekilde hesaplanarak muhasebeleştirilmesi, özellikle Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan ve 2009 yılında yürürlüğe konulan Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerinin Kontrolü Yönetmeliği uyarınca Bakanlık müfettişlerince yapılan Sonradan Kontrol denetimlerinde firmalara eksik yansıtılan masraflar dolayısıyla eksik tahakkuk eden vergiler için cezai müeyyide uygulanma olasılığı bulunduğundan oldukça önemli hale gelmiştir.

## 2.5. Eşyanın Menşei

Dış ticaret işlemlerinde menşe kavramı uluslararası ticaretin bir sonucu olarak ortaya çıkmış olup eşyanın ekonomik milliyetini ifade etmektedir. Eşyanın menşei kavramı, eşyanın tarifesi ve gümrük kıymeti ile eşyaya ilişkin vergi ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanması açısından oldukça önem arz etmektedir.

Günümüz dış ticaret işlemlerinde genellikle eşyaların üretim süreci dünyadaki farklı ülkelerden hammadde temin edilerek gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla bir eşyanın üretimi bir ülkede başlayıp, başka bir ülkede tamamlanabilmektedir. Üretim süreçlerinde yaşanan bu değişim, menşe kavramının ve menşe kurallarının uluslararası ticaretteki rolünü ve önemini giderek arttırmaktadır. Günümüzde “eşyanın menşei”, dış ticaretin en kilit kavramlarından birisidir.

Tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya, o ülke menşeli sayılmaktadır. Tümüyle bir ülkede elde edilen veya üretilen eşya ifadesinden;

- a) O ülkede çıkartılan madencilik ürünleri,
- b) O ülkede toplanan bitkisel ürünler,
- c) O ülkede doğan ve yetiştirilen canlı hayvanlar,
- d) O ülkede yetiştirilen canlı hayvanlardan elde edilen ürünler,
- e) O ülkede tutulan ve avlanan balıkçılık ve avcılık ürünleri,
- f) O ülkede kayıtlı veya tescilli olup, o ülkenin bandırasını taşıyan araçlar tarafından herhangi bir ülkenin kara suları dışındaki denizlerden çıkartılan av ürünleri ve diğer deniz ürünleri,
- g) Söz konusu ülkede kayıtlı ya da tescilli olan ve ülkenin bandırasını taşıyan, fabrika gemilerde (f) bendinde öngörülen ürünlerden elde edilen eşya,
- h) O ülkenin kara suları dışındaki denizlerin dibinden ya da deniz dibindeki toprağın altından münhasır işletme hakkına sahip olarak o ülke tarafından çıkartılan ürünler,
- ı) Sadece hammadde elde etmek için o ülkede toplanan, imalat işlemlerinden veya kullanım kalıntılarından elde edilen atık ve artıklar,
- j) Yukarıdaki bentlerde sayılan eşyadan üretimin herhangi bir aşamasında elde edilen eşya ile bunların türevlerinden elde edilen eşya anlaşılmaktadır (Gümrük Kanunu madde 18).

Menşe kavramına ilişkin uygulamaları irdelerken karşımıza tercihli menşe ve tercihli olmayan menşe olmak üzere iki kavram çıkmaktadır.

Eşyanın tercihli olmayan menşei Gümrük Kanunu'nun 17. Maddesinde tanımlanmış olup, tercihli olmayan menşeye ilişkin 15 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (d) ve (e) bentlerinde öngörülen uygulamalar hariç olmak üzere, Türk Gümrük Tarifесinin uygulanması, Eşya ticaretine ilişkin tarife önlemleri dışında, Cumhurbaşkanlığı Kararı ile oluşturulan önlemlerin uygulanması, Menşе şahadetnamelerinin hazırlanması ve verilmesi, amaçları ile bu kanunun 18 ila 21 inci maddelerindeki hükümler çerçevesinde belirlenmektedir. Tercihli olmayan menşе, bir eşyanın menşе ülkesi gereği o eşyaya tercihli tarife uygulanmamasıdır. Yani eşyanın menşе ülkesi ile tek taraflı, karşılıklı veya çok taraflı bir ticaret anlaşması bulunmaması dolayısıyla o eşyanın tercihli tarife uygulanmadan en yüksek vergi diliminden vergilendirilmesidir (Şen 2020:12).

Eşyanın ithalatçısı ve ihracatçısı olan iki ülke arasında bir tercihli ticaret anlaşması olması durumunda eşyanın menşei o anlaşmada yer alan menşе kuralları esas alınarak belirlenir. Buna “eşyanın tercihli menşei” denir. Tercihli menşе kurallarını karşılayan bir eşya, tercihli ticaret anlaşması ile sağlanan vergi muafiyeti veya indirimlerinden yararlanabilir. Türkiye'nin Karşılıklı Taviz Verilmesi Esasına Dayanan Tercihli Ticaret: Serbest Ticaret Anlaşmaları Kapsamındaki Ticaret, Tercihli Ticaret Anlaşmaları Kapsamındaki Ticaret, Tek Taraflı Taviz Verilmesi Esasına Dayanan Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi (GTS) Kapsamı Ticaret ve Tek Taraflı Taviz Verilmesi Esasına Dayanan Tercihli Ticaret Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi Tercihli ticaret anlaşmaları kapsamındaki dış ticaret işlemlerinde tercihli menşе kuralları geçerlidir.

## **2.6. Gümrük Rejimleri**

Gümrük rejimi kavramı, Türkiye Gümrük Bölgesine giriş yapan veya Türkiye Gümrük Bölgesini terk eden eşyanın hareketlerini belirleyen işlemlere yönelik süreçleri ifade etmektedir. (Arslan 2021:8)

Gümrük mevzuatında sekiz adet gümrük rejimi yer almakta olup bunlar sırasıyla; serbest dolaşıma giriş rejimi, transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, geçici ithalat rejimi, hariçte işleme rejimi ve ihracat rejimidir. Gümrük beyanı ise eşyanın bu rejimlerden herhangi birine tabi tutulması için verilen beyanın şeklini ifade etmektedir.

### **2.6.1. Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi**

Serbest dolaşıma giriş rejimi, Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyaya ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsil edilmesine ilişkin süreci ifade etmektedir. (Gümrük Kanunu Madde:74)

Serbest dolaşıma giriş rejimi, dış ticarete genel olarak ithalat işlemleri olarak bilinmektedir. Ancak tüm ithalat işlemleri serbest dolaşıma giriş rejimi ile yapılmamaktadır. İthalat kavramına ilişkin diğer rejimlerden serbest dolaşıma giriş rejiminin farkı; ithalatçı tarafından yurt dışından veya serbest bölgelerden getirilip yurda giriş yapacak eşyaya mevzuatın belirlemiş olduğu yükümlülüklerin uygulanması ve sonrasında ithalat vergilerinin tahsil edilmesi ile serbest dolaşım statüsünde sayılacak olan eşya üzerinde istenildiği gibi tasarrufta bulunabilmesidir. Bir diğer deyişle, eşyanın serbest dolaşımda olması eşyanın millileşmiş statüye gelmesi demektir.

Türkiye Gümrük bölgesi içerisinde serbest dolaşımda bulunan eşya, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin iptal edilmesi, geri ödeme sisteminin uygulandığı dahilde işleme rejimi çerçevesinde işlendikten sonra ihraç edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması, eşyanın kusurlu veya satış sözleşmesi hükümlerine uygun olmaması nedeniyle, gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması, eşyanın ihracına, geri gönderilmesine veya gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulması nedeniyle gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması hallerinde serbest dolaşımda bulunma statüsünü kaybeder.

### **2.6.2. Transit Rejimi**

Gümrük Kanununa göre transit rejimi; ithalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş eşya ile ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış eşyanın, gümrük gözetimi altında yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye, yabancı bir ülkeden Türkiye'ye, Türkiye'den yabancı bir ülkeye veya bir iç gümrük idaresinden diğer bir iç gümrük idaresine taşınması işlemlerine denilmektedir (Gümrük Kanunu: Madde 84).

Türkiye uluslararası ticaretin geliştirilmesi amacıyla Ortak Transit Sistemine dâhil olmuştur. 1995 yılında başlayan müzakereler sonucu 2012'de tam üyeliğini gerçekleştirmiştir. Sistemin amacı, AB üye ülkeleri ve EFTA ülkeleri arasında, TIR karnesi zorunluluğu olmadan daha az maliyet ve işlemlerle transit işlemlerinin basitleştirilmesini ve hızlandırılmasını sağlamaktır (Yıldız 2013:29).

### **2.6.3. Gümrük Antrepo Rejimi**

Gümrük antrepoları kuruluşunda belirli şartların ve niteliklerin arandığı, gümrük idaresinin izniyle açılabilen depolardır. Gümrük antrepo rejimi ise, ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış eşya ile serbest dolaşıma girmemiş eşya ve gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın gümrük gözetimi altında rejim şartlarına uygun olarak antrepoya konulabildiği gümrük rejimine denilmektedir. (Gümrük Kanunu: Madde 93).

Gümrük antrepo rejimi kapsamında beyan edilerek antrepoya konulan eşya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanarak antrepolarda depolanabilmektedir. Genel olarak eşyanın antrepoda kalma süresi sınırsızdır. Eşyanın depolama süresi boyunca antrepoda kalma maliyetine ilişkin firmalarca ödenen ücrete ardiye bedeli denilmektedir.

Antrepolar çeşit olarak genel ve özel antrepo olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel antrepo eşyanın konulması için herkes tarafından kullanılabilen antrepoları ifade etmektenken özel antrepo kavramı yalnızca antrepo işleticisine ait olan eşyanın konulması amacıyla kurulan antrepoları ifade etmektedir. Genel antrepoların A, B ve F tipi olmak üzere üç farklı çeşidi bulunmaktadır. Buna göre;

A Tipi Antrepo; işletmecinin stok kayıtlarını tuttuğu, stoklarda herhangi bir eksiklik olması durumunda ise eksik olan eşyanın gümrük vergisinden sorumlu tutulduğu antrepodur.

B Tipi Antrepo; işletmecisi tarafından stok kayıtları tutulmayan, bu sebeple işletmecisinin sorumluluğunun sınırlı olduğu, sadece antrepoyu kiraladığı genel antrepo tipidir.

F Tipi Antrepo; Gümrük idareleri tarafından işletilen genel antrepo tipidir.

Özel Antrepolar ise uygulamada C, D ve E tipi olmak üzere üç çeşide ayrılmaktadırlar. Buna göre;

C Tipi Antrepo; kullanıcısı ve işletmecisi aynı kişi olan, bu sebeple antrepoya alınan eşyadan tamamen işletmeci/kullanıcının sorumlu olduğu antrepodur.

D Tipi Antrepo; C tipi antrepoda olduğu gibi işleticisi ve kullanıcısı aynı kişi olan, eşyanın antrepoya alındığı tarihteki kıymetine göre vergilerinin hesaplandığı ve eşyaya basitleştirilmiş usul kapsamında serbest dolaşıma rejiminin uygulanabildiği özel antrepo tipidir.

E Tipi Antrepo; işleteni ve kullanıcısı aynı kişi olan bu antrepo türünde, izin hak sahibinin depolama yerini antrepo olarak addederek depolama yeri bulunmasa dahi eşyaya antrepo rejiminin uygulandığı özel bir antrepo türüdür.

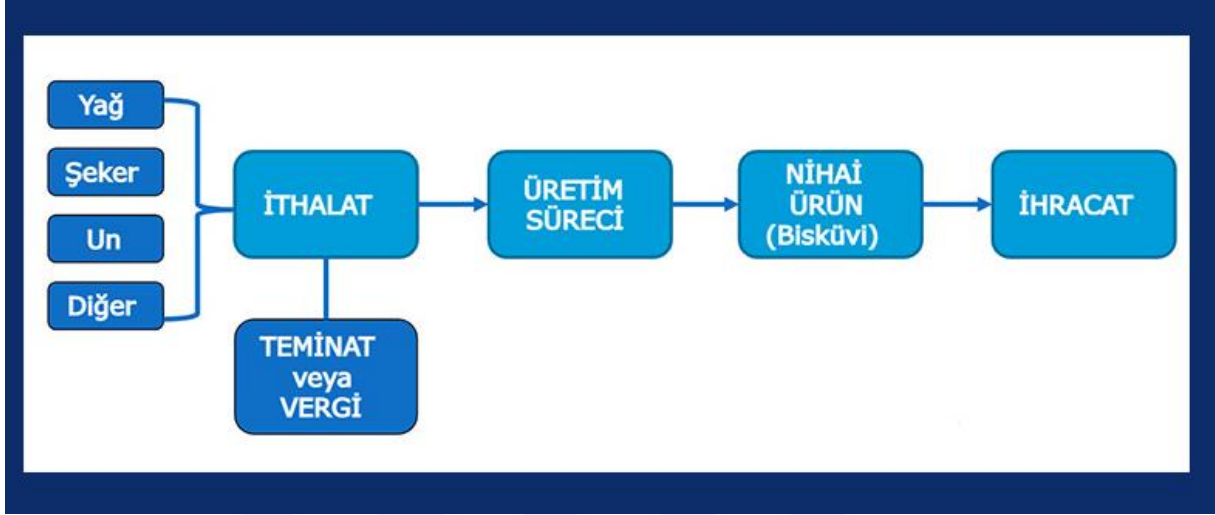
#### **2.6.4. Dahilde İşleme Rejimi**

Dâhilde işleme rejimi serbest dolaşımda olmayan eşyanın Türkiye gümrük bölgesinde işleme faaliyetine tabii olduktan sonra tekrar ihraç edilmek üzere, vergilerin teminata bağlanması koşuluyla gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabii tutulmaksızın ithal edilmesidir (Gümrük Kanunu Madde:108).

Dahilde işleme rejimi, yeniden ihraç edilmek koşuluyla, serbest dolaşıma girmiş veya girmemiş eşyanın her türlü işleme faaliyetine tabi tutulmasına imkân sağlayan ekonomik etkili bir gümrük rejimidir. Yabancı ülkelerden getirecekleri ürünleri, Türkiye Gümrük Bölgesinde herhangi bir şekilde

işçiliğe tabi tutarak veya Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşımında bulunan eşya ile işledikten sonra yine yabancı ülkelere ihraç etmek isteyen müteşebbisler açısından, gümrük mevzuatının sunduğu en avantajlı rejim dahilde işleme rejimidir. (Gökçelik 2009:180)

**Şekil 9:** Dahilde İşleme Rejiminin İşleyişi



**Kaynak:** T.C. Ticaret Bakanlığı, İhracat Genel Müdürlüğü

Dâhilde işleme rejiminde şartlı muafiyet sistemi ve geri ödeme sistemi olmak üzere iki farklı uygulama bulunmaktadır. Şartlı muafiyet sisteminde, Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) ve Dahilde İşleme İzni (Dİİ) kapsamında, hammadde veya yarı mamul ithalatında eşyanın gümrük vergileri tahsil edilmeden, teminata bağlanmak suretiyle işlem tesis edilmektedir. Sonrasında, ithal edilen hammadde veya yarı mamul yurt içinde işleme faaliyetlerine tabi tutularak, elde edilen işlenmiş ürün ihraç edilme, işlem görmüş ürünün ihraç edilmesi ile birlikte de firmalar ithalatta teminata bağlanmış oldukları vergilere ilişkin teminatı geri almaktadırlar. Geri ödeme sisteminde ise, ithal edilen hammadde veya yarı mamulün ithalat aşamasında alınması gereken vergiler tahsil edilmekte, devamında işleme faaliyeti sonucunda eşya ihraç edilirken ithal edilen üründen alınan vergiler nakit olarak iade edilmektedir.

### 2.6.5. Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir. Elde edilen bu tür ürünler, işlenmiş ürün olarak adlandırılır.

Gümrük kontrolü altında işleme rejiminin uygulanabileceği durumların listesi ile bu rejim konusu eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimi dışında gümrükçe onaylanmış bir işlem ve kullanıma tabi tutulabileceği istisnai durumlar ve özel şartlar yönetmelikle belirlenir (Gümrük Kanunu Madde 123).

Gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulan eşya;

-Türkiye’de serbest dolaşımda değildir.

-Türkiye Gümrük Bölgesinde bir işleme faaliyetine tabi tutulacaktır.

-İthalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayacaktır.

-İşleme faaliyetleri sonunda serbest dolaşıma sokulacaktır.

-Gümrük vergisi işlem görmüş ürün esas alınarak hesaplanacaktır.

Gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile, Türkiye ‘de serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemleri uygulanmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesinde işlenmesine izin verilmekte ve işlenen eşya, işlem gören ürünün tabi olduğu vergi oranı üzerinden serbest dolaşıma sokulmaktadır. Bu rejimin arkasında yer alan ekonomik gerekçe, ithal eşyası için ödenmesi gereken gümrük vergisini, eşyanın işlenmesinden sonra işlenmiş ürünün tabi olduğu vergi üzerinden ödemektir (Gökçelik 2009:219-220).

Rejimin ekonomik bir anlam taşıyabilmesi için ithal eşyası üzerinden alınacak olan vergilerin, işleme faaliyetinden sonra ortaya çıkan eşya üzerinden alınacak vergilerden daha yüksek olması gerekmektedir (Adıgüzel, Yılmaz 2022:28).

Gümrük kontrolü altında işleme izni, işleme işini yapan veya yaptıran kişinin talebi üzerine gümrük idarelerince verilir (Gümrük Kanunu Madde:124).

### **2.6.6. Geçici İthalat Rejimi**

Geçici ithalat rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejimdir (Gümrük Kanunu Madde:128).

Kişiler, eşyayı satın alıp bir daha yurt dışı etmemek üzere Türkiye Gümrük Bölgesine getirmektense, dış ticaret rejiminin kısıtlarına konu olmama avantajı veya mali avantajları gibi kolaylıkları dolayısıyla eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getirip kullanmak ve ihtiyaç kalmadığı noktada da yurt dışı etmek isteyebilirler. Bu ihtiyacı karşılamak üzere Gümrük Mevzuatında yer alan gümrük rejimi Geçici İthalat Rejimidir (Gökçelik 2009:204).

Geçici ithalat izni, eşyayı kullanan veya kullandıran kişinin talebi üzerine gümrük idarelerince verilir.

İthal eşyası ile ilgili ayniyet tespitinin mümkün olmadığı hallerde, geçici ithalat rejiminin kullanılmasına izin verilmez. Ancak, eşyanın veya yapılacak işin niteliği itibarıyla, ayniyet tespiti ile ilgili önlemlerin alınmamasının rejimin kötüye kullanılmasına sebep olmayacağı hallerde, gümrük idareleri vergilerin tümünü teminata bağlamak suretiyle, geçici ithalat rejiminin kullanılmasına izin verebilirler (Gümrük Kanunu Madde:129).

### **2.6.7. Hariçte İşleme Rejimi**

Hariçte işleme rejimi,144 ila 148 inci maddelerde öngörülen standart değişim sistemine ilişkin hükümler ile 116. madde hükmü saklı kalmak üzere, serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir (Gümrük Kanunu, Madde:135/1).

Serbest dolaşımdaki eşyanın geçici ihracı halinde, söz konusu eşyaya Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışı için öngörülen ihracat vergileri, ticaret politikası önlemleri ve diğer işlemler uygulanır (Gümrük Kanunu Madde:135/2).

Hariçte işleme rejimi, dâhilde işleme rejiminin tersine işleyen bir dış ticaret rejimidir. Dâhilde işleme rejiminde, ham veya yarı mamul mallar işlenmek ve yeniden ihraç edilmek üzere Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilirken, hariçte işleme rejiminde ise serbest dolaşımda bulunan ham veya yarı mamul mallar, işlenmek üzere Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılır ve işlendikten sonra yeniden ithal edilir (Gökçelik 2009:243).

### **2.6.8. İhracat Rejimi**

İhracat rejimi, serbest dolaşımda bulunan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç edilmesine ilişkin hükümleri kapsayan bir rejimdir. İhracat işlemleri; ticaret politikası önlemleri, gerekli görüldüğünde uygulanacak ihracat vergileri ve diğer çıkış işlemlerine ilişkin düzenlemeler çerçevesinde yürütülür. Türkiye Gümrük Bölgesi'nden ihraç edilecek eşya, ihracata ilişkin gümrük beyannamesi ile yetkili gümrük idaresine beyan edilir. Ancak, gümrük beyannamesi düzenlenmeden ihracat yapılabilecek durumlar ve şartlar ilgili yönetmelikle belirlenmiştir. Ticaret Bakanlığı (eski adıyla Müsteşarlık), gerektiğinde ihracatın konusu olan eşyanın cinsi, niteliği veya ihracatın özelliklerini dikkate alarak, ihracat işlemlerinin kolaylaştırılmasına yönelik usul ve esasları belirlemeye yetkilidir (Gümrük Kanunu Madde:150/3).

Eşyanın ihracat rejimine konu olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarılabilmesi için, eşyaya ticaret politikası önlemleri uygulanmalıdır. Eşya üzerinde ihracat vergileri var ise bunlar tahsil edilmelidir. Diğer ihracat formaliteleri yerine getirilmelidir. Bununla birlikte, ihracatta ticaret politikası

önlemleri dahilinde uygulanması gereken kurallar dışında ihracat işlemlerinde belirli formalitelerin yerine getirilmesi gerekebilir. İhracı ön izne ya da standardizasyon kontrolüne tabi olan eşya ile özel kanunlar gereğince ihracatında özel belgeler aranan eşyanın gümrük işlemleri yapılırken, ilgili mevzuat ile belirlenmiş olan usul ve esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekir (Gökçelik 2009:254).



### 3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI, TMS-2 STOKLAR STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNUNUN STOKLARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİ

#### 3.1. Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bir Bakış ve TMS-2 Stoklar Standardı

Ülkelerarası ticari, sosyal ve kültürel farklılıklar farklı muhasebe uygulamalarını da beraberinde getirmektedir. Bu sebeple uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması belirli aşamalardan geçerek günümüzdeki halini almıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS), muhasebeleştirme sürecine ilişkin ülkeler arasındaki ortak dili oluşturmaktadır.

İlk olarak Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD’de bulunan muhasebe örgütleri arasında imzalanan anlaşma sonucunda, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmak amacıyla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) kurulmuştur (Parlakkaya 2004:123).

IASB’nin görevlerini ve sorumluluklarını devam ettirerek uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla ise 1 Nisan 2001’de Londra’da Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kurulmuştur (Sabuncu 2017:31).

Özellikle 2000’li yılların başlarında ABD ve bir kısım Avrupa ülkelerinde yaşanan muhasebe ve denetim skandalları IASB’nin yayımlanmış olduğu standartlara uyum konusunda dünya genelinde görüş birliği oluşturmuştur.

AB 2002’de üye ülkelerin menkul kıymet borsalarına kayıtlı firmalarının 2005 yılı Ocak ayı itibariyle UFRS uygulamalarının zorunluluk haline geldiğini açıklamıştır (Aysan 2008:48).

ABD’de 1973 yılında kurulan Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ise yine finansal raporlamaya ilişkin standartları belirlemek amacıyla kurulmuş olup, IASB ve FASB uluslararası anlamda standartlara yön veren iki ana kurum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Avrupa ülkelerinde IASB tarafından yayımlanan UMS/UFRS’nin yaygınlaşması 2005 yılı itibariyle artmış, bu tarihten itibaren Türkiye ve birçok ülkede uluslararası standartlara uyum çalışmaları hız kazanmıştır (Sabuncu 2017:33).

TMS ve TFRS, UFRS’nin çevirisi niteliğinde olup, standartların ilk yayımlama süreci 1 Ocak 2002’de Türkiye Muhasebe Standartları ve Denetim Kurulunun (TMUDESK) 19 adet standardı yayımlaması ile başlamıştır (Parlakkaya 2004:130-132).

Uygulamada diğer ülkelerle birliği ve düzeni sağlamak amacıyla 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından, UFRS ile uyumlu olarak TFRS seti ilk kez toplu olarak yayımlanmıştır. 2006 yılında yayımlanan UMS ve UFRS, 2 Kasım 2011’de kurulan Kamu

Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna aktarılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Setinin içeriğine bakıldığında; Kavramsal Çerçeve, TMS, TFRS, TMS Yorumları ve TFRS Yorumlarını içerdiği görülmektedir. Söz konusu set, TMS Seti, UMSK tarafından yayımlanan UFRS Seti ile uyum içerisindedir.

TMS-2 Stoklar Standardı, ilk defa 15.01.2005 tarihli 25701 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak 2005 yılının dönem sonundan itibaren başlayan hesap dönemleri için uygulanmaya başlamıştır.

TMS-2 Stoklar standardının temel amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Standart, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşecek olan gelirler ile katlanılacak olan maliyetlerin belirlenmesine ışık tutmaktadır (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2011:127).

Standart, stoklarla ilgili muhasebe uygulamalarını belirlemekle birlikte, stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesi de dâhil olmak üzere, stok maliyetinin belirlenmesi ve sonrasında gider olarak finansal tablolara yansıtılması ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında rehberlik de sağlamaktadır.

Standardın uygulandığı stok gruplarına bakıldığında, TMS-2'ye göre aşağıda sayılan stoklar dışında kalan tüm stoklara uygulanacağını belirtildiği görülmektedir.

“(a) [Silinmiştir],

b) Finansal araçlar (“TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” ve “TFRS 9 Finansal Araçlar” da yer almaktadır.)

c) Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler içerisinde yer almaktadır.)”

### **3.2. TMS-2 Stoklar Standardı ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Stok Kavramı**

Stok kavramı; üretilerek satışa hazır hale getirilmiş olan veya satın alınarak satışa hazır halde işletmelerin depolarında bekletilen eşyaları nitelendirmektedir. Buradan hareketle stok maliyeti kavramı da; ürün için satın alma/tedarik sürecinde katlanılan maliyetler ile bir ürünün üretilmesi veya inşa edilebilmesi adına katlanılan diğer maliyetleri ve stokların satış için ya da kullanıma hazır hale getirilebilmesi için katlanılan maliyetlerin tamamını ifade etmektedir.

VUK'a göre, stokların maliyeti, üretim veya ticari faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için elde tutulan mal veya hizmetlerin maliyetini ifade eder. Stokların maliyeti; satın alma maliyeti, üretim maliyeti ve diğer maliyetlerden oluşur.

Stok maliyetleri ile ilgili olarak VUK'ta yer alan hükümlere bakıldığında, VUK'un 274. Maddesinde; “Bir malın, satın alma veya üretim maliyeti ile değerlendirilmesi gerekir.” hükmü ile VUK'un

262. Maddesinde; “Maliyet bedeli, bir varlığın elde edilmesi ya da değerinin artırılması için katlanılan giderlerin tümünü kapsamaktadır.” hükümlerine yer verildiği görülmektedir.

TMS 2 Stoklar Standardına göre, stoklar “maliyet değeri ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı” ile değerlendirilmektedirler (Gürdal 2007:6). Standarda göre net gerçekleşebilir değer; “işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutar” olarak tanımlanmıştır (TMS 2 Paragraf:6).

### 3.3. TMS-2’ye Göre Stokların Maliyeti

Stokların değerlendirilmesinde esas alınacak maliyet, TMS-2 Stoklar Standardının “Stokların Maliyeti” başlıklı 10. paragrafına göre; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmeleri için katlanılan diğer maliyetler toplamından oluşmaktadır.

#### 3.3.1. Satın Alma Maliyeti

TMS-2’ye göre satın alma maliyeti, stokların elde edilmesi için doğrudan veya dolaylı olarak masrafların tümünü ifade eder. Bu çerçevede satın alma maliyeti, stokların satın alınmasının yapıldığı andan itibaren meydana gelen ve söz konusu stok içeriği ürün işletme tarafından elde edilene kadar yapılan tüm giderleri kapsar. Satın alma maliyeti, stokların değerlendirilmesi ve maliyet hesaplaması için önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

TMS 2’nin “Satın Alma Maliyeti” başlıklı 11. paragrafına göre satın alma maliyeti, alış fiyatı, gümrükte ödenen ithalat vergileri ve vergi idaresinden mahsup ya da iadesi talep edilebilenler dışındaki vergiler, eşyanın taşınması, yüklemesi, boşaltması ile ilgili maliyetler ile yarı mamul, hammadde, malzeme gibi ürünlere ilişkin hizmetlerin tedarikiyle direkt olarak bağlantısı kurulan diğer maliyetler olarak tanımlanmıştır. Ticari iskontolar, sübvansiyonlar ve benzeri diğer indirimler ise stok maliyetini azaltıcı unsurlar olarak sayılmıştır.

Satın alma maliyetlerine ilişkin giderler aşağıdaki unsurları içermektedir:

- **Satın Alma Bedeli:** Mal veya hizmetin satın alındığı anda ödenen nakit veya diğer ödeme şekilleriyle gerçekleştirilen bedeldir. Bu bedel, malın veya hizmetin fiyatını, indirimleri, vergileri ve diğer alım maliyetlerini içerir.

- **Taşıma Masrafları:** Satın alınan mal veya hizmetin işletmeye ulaşması için yapılan taşıma masrafları satın alma maliyetine dahil edilebilir. Bu, nakliye ücretleri, sigorta maliyetleri, gümrük vergileri ve benzeri masrafları içerebilir.

- **Montaj ve Kurulum Masrafları:** Bazı stoklar, montaj veya kurulum sürecinden geçerek kullanıma hazır hale getirilir. Bu durumda, montaj veya kurulum masrafları da satın alma maliyetine dahil edilebilir.

- **Diğer İlgili Masraflar:** Satın alma işlemiyle ilgili olarak ortaya çıkan diğer masraflar da satın alma maliyetine dâhil edilebilir. Örneğin, vergi ve harçlar, ithalat maliyetleri, paketleme maliyetleri gibi masraflar bu kategoriye girer.

### 3.3.2. Dönüştürme Maliyeti

TMS 2'ye göre üretim işletmeleri için geçerli olan dönüştürme maliyetleri, doğrudan üretimle ilgili maliyetleri kapsamaktadır. Standartta göre, doğrudan üretimle ilgili maliyetler, endirekt ilk madde, direkt işçilik ve sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarından oluşur.

Dönüştürme maliyeti, bir işletmenin stoklarını üretim veya satış amacıyla elde tutarken malzemeleri işleme ve dönüştürme sürecinde ortaya çıkan maliyetleri ifade eder. Dönüştürme maliyeti, üretim aşamasında malzemelerin işlenerek nihai ürüne dönüştürülmesiyle ilgili olan maliyetlerdir.

Dönüştürme maliyetlerine ilişkin giderler aşağıdaki unsurları içermektedir:

- **İşçilik Maliyeti:** Üretim sürecinde yer alan işçilik maliyetleri dönüştürme maliyetine dahil edilir. Bu, işçilerin ücretleri, sigorta primleri, sosyal güvenlik katkıları gibi direkt işçilik maliyetlerini kapsar.

- **Makine ve Ekipman Kullanımı:** Üretim sürecinde kullanılan makineler, ekipmanlar ve araçların kullanımı için ödenen maliyetler dönüştürme maliyetine dahil edilebilir. Bu maliyetler, makine amortismanı, bakım masrafları ve enerji tüketimi gibi unsurları içerir.

- **İşletme Genel Giderleri:** Üretim sürecinde işletme genel giderleri ortaya çıkar. Bu giderler, fabrika genel giderleri, idari giderler ve diğer dolaylı maliyetlerdir. Bu maliyetler, üretim sürecine katkıda bulunan işletme genel giderlerinin stoklara yansıtılması amacıyla dönüştürme maliyetine eklenir.

Dönüştürme maliyeti, işletmenin üretim sürecinde malzemeleri işleyerek nihai ürünlere dönüştürme faaliyetlerinin maliyetini yansıtır. Bu maliyetler, işletmenin finansal tablolarında stokların değerlendirilmesi ve maliyet hesaplamasında dikkate alınır. TMS-2'ye uyum sağlamak için satın alma maliyetleri ile birlikte dönüştürme maliyetlerinin de doğru olarak hesaplanması stok maliyetlerini belirleme açısından önem arz etmektedir.

### 3.3.4. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, stokların satış noktasına veya satışa hazır hale getirilmesiyle doğrudan ilişkili olarak dağıtılması gereken maliyetlerdir. Bunlar genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel müşteriler için tasarlanmış ürünlerin maliyetleri olabilir. Örneğin, özel bir ürün veya süreçle ilgili olan geliştirme maliyetlerinin amortismanları diğer maliyetler kapsamında değerlendirilmektedir.

Satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışında kalan diğer maliyetler, stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. (Gökçen, Ataman, Çakıcı 2011:129)

Diğer maliyetlere ilişkin giderler; normalin üzerinde gerçekleşen ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar) işçilik ve diğer üretim maliyetleri, stokların bulunduğu konuma getirilmesi ve mevcut duruma ulaşması için gerekli taşıma ve elleçleme giderleri, özel kalıp, aparat ve üretim teçhizatına ilişkin maliyetlerin amortismanları, ürünün tasarımına özgü yapılan dış danışmanlık ya da mühendislik hizmeti bedelleri, ambalajlama ve etiketleme gibi satışa hazır hale getirme süreçlerine ilişkin doğrudan maliyetler ve depolama giderlerini içermektedir.

### 3.4. TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesi

TMS-2' nin 9. paragrafında, stokların maliyet değeri veya net gerçekleşebilir değerden değeri düşük olan ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. VUK'un 274. maddesinde ise; değerlendirme gününde emtianın o zamanki satış fiyatının, maliyet bedelinin %10 ve daha fazla düzeyde aşağısında oluşması durumunda, değerlemenin maliyet bedeli yerine 267. maddede yer alan ortalama fiyat esası veya takdir esasına göre hesaplanacak emsal bedeli ile yapılabileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Dolayısıyla standarttaki bu yaklaşım piyasa değerine daha yakın, daha gerçekçi bir değerlemeye olanak tanımakta ve özellikle maliyet değerlerinin altında gerçekleşen stok değer düşüklükleri için, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen yüzde on ve üzeri değer düşüklüğü oranı beklenmeksizin, stokların hâlihazırdaki durumları esas alınarak değerlendirilmesini sağlamaktadır. Başka bir ifadeyle; maliyet değeri ile değerlemenin getireceği fiktif yani gerçek değerinden fazla görünen stok değer artışları yerine daha gerçekçi sonuçlar elde edilmesini sağlamaktadır.

Muhasebeleştirme esnasında maliyet esasına göre kayıt yapılan ürünlerin zamanla değerlerinde değişiklikler meydana gelebilmektedir. Bu gibi durumlarda stoktaki ürünün defter değeri ile piyasadaki satış fiyatı arasında ciddi farklılıklar oluşabilmektedir. İşletmelerin bu durumda stokların gerçek değerini analiz edebilmesi ve bu değer üzerinden gerçeğe uygun bir finansal tablo düzenleyebilmeleri adına stokların gerçeğe uygun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Stokların maliyetinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesinin iki önemli nedeni bulunmaktadır; bunlardan ilki işletmeye kredi verenlerin ya da finansal tablo okuyucularının işletme varlıkları arasında bulunan stokların gelecekte yaratacağı nakit akışları ile ilgili doğru tahminlerde

bulunmak istemeleridir. Bir diğeri ise, işletmenin varlıklarının değerindeki azalmanın gelecekte değil, oluştuğu dönemde hasılattan indirilmesi gerektiği düşüncesidir. Standartta raporlama dönemi sonunda elde kalan stoklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla ölçülmektedir.

Bununla birlikte TMS-2 Stoklar Standardı, aşağıdakiler tarafından elde tutulan stokların ölçümüne uygulanmaz:

(a) İlgili sektördeki yerleşik uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçülmesi halinde; tarım ve orman ürünlerinin, hasat sonrası tarımsal ürünlerin, madenlerin ve madeni ürünlerin üretimini yapanlar.

Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçüldüğünde, bu değerde meydana gelen değişimler, değişimin gerçekleştiği dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

(b) Stoklarını, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçen emtia alım satımına aracılık edenler.

Bu tür stoklar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüldüğünde, bu değerde meydana gelen değişimler, değişimin gerçekleştiği dönemde kâr veya zarara yansıtılır (TMS-2 Paragraf:3).

Net gerçekleşebilir değeri çalışmamızın önceki bölümlerinde bir ürünün tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve yine tahmini satış giderlerinin düşülmesi neticesinde ortaya çıkan değer olarak tanımlamıştık. Gerçeğe uygun değer ise, bahse konu ürünün herhangi bir pazar ortamında takasa konu edilebileceği değerdir. İki kavramı birbirinden ayıran farklılığa bakıldığında, net gerçekleşebilir değer işletme sınırları içerisinde hesaplanabildiğini ancak gerçeğe uygun değer işletme sınırları dışında oluştuğunu söylemek mümkündür (TMS-2 Paragraf:6).

### **3.5. TMS-2 Stoklar Standardı ve VUK'a göre Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı**

TMS-2'ye göre stoklar net gerçekleşebilir değer ile maliyet değerinin düşük olanıyla değerlendirileceği için bu durumda her bir stok bazında net gerçekleşebilir değer bulunmalı ve defter değeri ile karşılaştırma yapılarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.

Net gerçekleşebilir değer hesaplaması aşağıdaki gibi formülize edilmektedir.

Net Gerçekleşebilir Değer= Tahmini Satış Bedeli – (Tahmini Tamamlama Maliyetleri+ Tahmini Satış Giderleri)

TMS-2 Stoklar standardı incelendiğinde, stoklarda meydana gelen zararlar olması, stoğun tamamen veya kısmi olarak kullanılamayacak hale gelmesi, piyasa fiyatının düşmesi, tahmini

tamamlama maliyetleri ve tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi durumlarında stokların değer düşüklüğüne uğrayabileceklerine yer verildiği görülmektedir.

Diğer taraftan VUK'un stok değer düşüklüğü ile ilgili hükümlerine bakıldığında, değer düşüklüğü iki ayrı maddede parasal ve fiziksel yönden ele alınmaktadır (Güçlü 2008:232).

VUK'un 274. maddesinde yer alan emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellefin maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebileceği düzenlemesi bulunmaktadır. Bu kapsamda parasal olarak değer düşüklüğünün hangi hükümlere göre kayıt altına alacağı belirlenmiştir. Söz konusu maddede belirtilen satış bedelinin tespiti için ise malın piyasa satış fiyatı baz alınmaktadır.

VUK'un 278. maddesi ise stokların fiziki değerlerinde düşüklük olması durumunda değer düşüklüğünün nasıl kayıt altına alınacağı hükümlerine yer vermiştir. Buna göre 278. maddede; "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış meydana gelen emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir." denilmekte ve söz konusu maddede yer alan "iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış" deyimini ile emtianın piyasa değerini ve gereksinimi giderme özelliğini normal bir azalışın üzerinde kaybetmiş olması kastedilmektedir.

### **3.6. TMS-2'ye Göre Stok Maliyetlerinin Hesaplanma Yöntemleri**

Stok maliyetlerini tam ve doğru hesaplayabilmek adına, işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, o işletmedeki satılan ticari malların cinsi ve sektör analizi yapılarak hangi maliyet hesaplama yönteminin o işletme için doğru sonuçlar vereceğine bakılmaktadır. Dolayısıyla, işletmenin satışa sunacağı ticari malların fiyatların belirlenmesi, işletmenin karlılık durumunun yapılan satışlar bazında doğru tespit edilebilmesi ve dönem sonu finansal tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanabilmesi adına, yapılacak maliyet yöntemi seçimi önem kazanmaktadır.

#### **3.6.1. Gerçek Parti Maliyeti Yöntemi:**

Gerçek parti maliyet yöntemi, farklı özelliklere sahip olan stoklarla özel bir proje kapsamında üretilmiş ya da satın alınmış ürün ya da hizmetin maliyetinin hesaplanmasında tercih edilen bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu yöntemde, her bir stok biriminin gerçek maliyetini hesaplamak amacıyla doğrudan stokların maliyetleri kullanılır. Gerçek parti maliyeti yöntemi, stokların maliyetini belirlemek ve maliyet tablolarında doğru bir şekilde yansıtmak için kullanılır. Maliyet hesaplamasında ürünler satın alma

giderleri ve bu minvalde yapılan diğer giderler üzerinden fiyatlandırılırlar. Satılan veya üretime sevki yapılan ürünler etiket fiyatları üzerinden değerlendirilirler.

Eşyanın ithali esnasında, sipariş oluşturulan ürünlerin farklı parsiyeller halinde ithal edilmesi durumunda her bir seferde ithal edilen eşya maliyetinin doğru olarak izlenip takip edilebilmesi adına gerçek parti maliyeti yöntemi kullanılarak maliyet hesabı yapılması daha doğru sonuçlar alınmasını sağlayabilmektedir.

### **3.6.2. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO):**

İlk Giren İlk Çıkar yöntemi (First in, First out veya FIFO), stokların maliyetini belirleme ve stok hareketlerini izleme yöntemlerinden biridir. FIFO yöntemine göre, işletme tarafından ilk olarak satın alınan veya üretilen stoklar, ilk olarak satışa veya kullanıma çıkarılır. Bu yöntemde, işletme envanterinde bulunan stokların maliyeti, en eski stok birimlerinin maliyetleriyle ilişkilendirilir. FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemine göre satışı yapılan veya üretime verilen stoklar en yapılan en eski alışa ilişkin stoklar hesaba katılmalı, geriye kalan stoklar ise işletmeye en son giren stoklar olarak kalmalıdır (Revsine, Collins, Johnson 2005:450).

FIFO yönteminin temel prensibi, stokların fiziksel hareketini takip ederek maliyet hesaplama yapmaktır. Bu yöntemde, işletme tarafından yapılan her stok girişi (satın alma veya üretim) ayrı bir parti olarak kaydedilir ve her bir parti ayrı bir maliyet taşır. Satış veya kullanım işlemleri gerçekleştikçe, stoklar da aynı sırayla çıkarılır. Bu şekilde, işletme her bir stok birimini satış veya kullanım tarihine göre maliyetlendirir.

FIFO yöntemi, özellikle perakende, gıda ve tüketim malları gibi sektörlerde yaygın olarak kullanılır. FIFO yönteminin stokların gerçek maliyetlerini ve dönemsel fiyat değişimlerinin etkisini tam olarak yansıtmadığı durumlar da bulunabilir. Bu yöntemde enflasyonist dönemlerde yapılan maliyet hesaplamalarında geride kalan stoklar, en düşük maliyetle alınan stoklar olacağından işletme karı olduğundan yüksek görünebilmekte ve dolayısıyla işletmenin ödemesi gereken vergi yükü fazla olabilmektedir. Bu noktada işletmeler, stok maliyeti hesaplaması için en uygun yöntemi seçerken işletme ihtiyaçlarını ve sektör özelliklerini dikkate almalıdır (Balıkçı 2016:93).

### **3.6.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntem:**

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, işletmenin dönem başındaki stoklarının ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içerisinde satın alınmış olan stokların ağırlıklı ortalama maliyeti bulunarak hesaplama yapılır. Maliyet hesabının ne zaman yapılacağı, işletmenin belirlemiş olduğu maliyet politikasına göre değişebilmektedir.

Bu yöntem özellikle fiyatların sürekli arttığı dönemlerde, satılan malın maliyetinin hesaplanmasında ve elde kalan stokların değerlemesinde daha güvenilir sonuçlar içermektedir.

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, aşağıdaki adımlarla uygulanır:

- **İlk Stok Miktarı ve Maliyeti:** İşletme, stokların değerlemesine başlamadan önce envanterdeki ilk stok miktarını ve bu stokun maliyetini belirler.
- **Stok Girişleri:** İşletme, stoklara yeni satın alma veya üretim girişleri yaptığında, miktarlarını ve bu girişlerin maliyetlerini kaydeder.
- **Miktar Ağırlıklarının Belirlenmesi:** Her bir stok girişi için miktar ağırlıkları belirlenir. Bu, stok miktarının toplam stok miktarına oranlanmasıyla elde edilir.
- **Maliyet Ağırlıklarının Belirlenmesi:** Her bir stok girişi için miktar ağırlığıyla çarpılarak maliyet ağırlığı hesaplanır. Bu, miktar ağırlığının ilgili stok girişinin maliyetine çarpılmasıyla elde edilir.
- **Ağırlıklı Ortalama Maliyetin Hesaplanması:** Tüm stok girişlerinin maliyet ağırlıkları toplanır ve bu toplam, toplam stok miktarına bölünerek ağırlıklı ortalama maliyet hesaplanır.

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, işletmenin stokların maliyetlerini hesaplariken stok miktarlarına önem verir. Bu yöntemde, stok maliyetleri her bir stok girişiyle güncellenir ve sonuç olarak stoklar ortalama bir maliyetle değerlendirilir. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, stok hareketlerinin sürekli takip edilmediği veya ayrı stok partilerinin tanımlanmadığı durumlarda kullanılabilir.

Bu yöntem, genellikle perakende, hızlı tüketim malları ve dağıtım sektörlerinde yaygın olarak kullanılır. Dezavantajı olarak ise; eski ve yeni maliyetlerin ayrımının yapılamaması ve dönemsel fiyat değişimlerinin etkisini tam olarak yansıtmaması gösterilebilir..

### 3.7. VUK'a Göre Stok Değerlemesi

VUK'un "Değerlemenin Tarifi" başlıklı 258.maddesinde değerlendirme kavramı; "değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti." şeklinde ifade edilmekte,

Aynı Kanun'un "Değerlemenin Günü" başlıklı 259. maddesinde ise "Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı" hükümlerine yer verilmektedir.

Değerlemede esas başlıklı 260. maddesinde; "Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir. "denilmektedir.

Değerlemede ölçüleri başlıklı 261.maddede ise VUK'a göre yapılan değerlemelerde göz önünde bulundurulmuş tüm ölçütler aşağıdaki haliyle sıralanmaktadır:

“1. Maliyet bedeli,

2. Borsa rayıcı,

3. Tasarruf değeri,

4. Mukayyet değer,

5. İtibari değer,

6. Vergi değeri,

7. (2365 sayılı Kanununun 46'ncı maddesiyle eklenen bent) Rayiç bedel,

8. (2365 sayılı Kanununun 46'ncı maddesiyle 7 numaralı bent 8 numaralı bent olmuştur). Emsal bedeli ve ücreti,

9. Alış bedeli. (26.10.2021 / 31640 sayılı R.G. 7338 s.k. ile eklenmiştir)”

VUK'a göre işletme içerisinde üretilen veya dışarıdan satın alınan tüm mallar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. VUK'un 262. maddesinde maliyet bedeli; “iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamı” olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca 26.10.2021 / 31640 sayılı Resmî Gazete ile yapılan değişikliğe göre;

“a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,

b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.”

Maliyet bedeline eklenecek giderler olarak sayılmış, gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bu unsurların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibelerin maliyet bedelinden indirileceği hüküm altına alınmıştır.

### **3.8. TMS-2 Stoklar Standardı ile VUK'un Karşılaştırılması**

Stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile maliyet hesaplamalarında VUK hükümleri ile TMS/TFRS'de yer alan düzenlemeler arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıklar aşağıda özetlenmiştir.

TMS-2, stokların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara yansıtılması için uluslararası muhasebe standartlarını belirler. VUK ise Türkiye'de vergi mevzuatına uygun olarak muhasebeleştirme kurallarını belirler.

TMS-2'ye göre, işletmelerin stokları maliyet bedeli veya net gerçeğe uygun değerden düşük olanıyla değerlendirirken, VUK'ta stokların değerlendirilmesi maliyet bedeli esasına göre yapılır. Ancak, VUK bazı durumlarda daha geniş bir değerlendirme ölçütü listesi sunmaktadır. VUK'ta maliyet bedelinin yanı sıra borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücret gibi farklı değerlendirme ölçütleri de bulunur.

VUK ve TMS-2'ye ilk muhasebeleştirme kaydı açısından bakıldığında; her iki yöntemde de ilk muhasebeleştirilmenin maliyet bedeli ile kaydedildiği anlaşılmaktadır.

TMS-2 kapsamında vade farkı ve kur farklarının giderleştirilmesi gibi farkların kayıtlarına bakıldığında dönem gideri olarak değerlendirildiği; VUK'ta ise söz konusu farkların maliyet bedeli içerisinde değerlendirildiği anlaşılmaktadır.

Stok değerlendirme yöntemleri açısından iki uygulama arasındaki farklılıklara bakıldığında; TMS-2'ye göre gerçek parti maliyeti yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi ile hareketli ve ağırlıklı ortalama yöntemlerinin kullanıldığı, VUK'a göre ise stok değerlemesinde fiili maliyetin esas alındığı ancak FIFO ve ağırlıklı maliyet yöntemlerinin de kullanılabildiği anlaşılmaktadır. Geçmişte stokların değerlendirilmesinde kullanılmasına izin verilen son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi, 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe giren TMS-2 standardında, stok hareketlerinin güvenilir şekilde yansıtmadığı gerekçesiyle yer almamaktadır. Bu tarihten itibaren LIFO, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde kabul görmeyen bir yöntem haline gelmiştir. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nda stok değerlendirme yöntemleri arasında LIFO'ya da yer verilmiş olsa da, günümüzde işletmelerin fiilen bu yöntemi kullanmadığı görülmektedir. (Uyar 2009:139).

Stok değer düşüklüğünün tespit edilmesi ve kayıtlara alınmasında, VUK'a göre değerlendirme gününde malın satış bedelinin maliyet bedelinin yüzde on veya yüzde onun altında kalmasının değer

düşüklüğü olduğu varsayılırken, TMS-2 Stoklar standardında maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerlerin kıyaslanması neticesinde; net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinin altında kalıyorsa değer düşüklüğü olduğu kabul edilmektedir.

Bu çerçevede, dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde VUK ile TMS/IFRS arasındaki farklar üç ana başlıkta sıralanabilir:

- a) Finansal raporların düzenlenme amacı, şeffaflık ve hesap verilebilirlik anlayışındaki farklılıklar,
- b) Değerleme ölçütlerindeki farklar,
- c) Finansal tablo unsurlarının muhasebeleştirme esaslarında ve finansal raporlamada farklılıklar (Akdoğan 2015:4).

Tek düzen hesap planına göre 15 Stoklar Grubu hesapları için TMS/IFRS ve VUK'a göre yapılması gereken muhasebe kayıtlarının farklılıklarını detaylı olarak ele aldığımızda;

➤ TMS/IFRS'ye göre stokların maliyetinin tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetler içerdiği anlaşılmaktadır. Değerleme gününde maliyet bedeline göre satılabilir veya yeniden satın alınan fiyatında yeniden satın alınan fiyatında düşüklük tespit ediliyor ise düşük değer ile değerlendirilir. Düşük değer, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değer arasında daha düşük olan tutarı ifade eder. Bu yöntem, stokların değerlemesinde esas alınır.

➤ Ticari mallar arasında kullanılmayan veya pazarda satılması mümkün olmayan ürünler varsa, bu mallar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekir.

➤ Finansman giderleri (faiz, komisyon, kur farkları vb.), genel olarak stokların maliyetine dahil edilmez.

➤ Ancak, özellikli varlıklar için geçerli olan ve tamamlanması uzun süren yatırım projelerinde, söz konusu finansman giderleri maliyetle ilişkilendirilir. Bu kapsama; uçak, gemi yapımı ve yapsat inşaat işleri gibi projeler girmektedir.

➤ Malın vadeli olarak satın alınması durumunda, normal fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark, finansman gideri olarak kabul edilir. Bu uygulama, alım işlemi ile finansman işleminin birlikte gerçekleştiği varsayımına dayanır.

➤ Erken ödeme iskontosunu elde edilirse, bu tutar maliyetle ilişkilendirilmez, doğrudan gelir olarak muhasebeleştirilir.

➤ Stok değerlemesinde temel olarak FIFO (ilk giren ilk çıkar) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri kullanılır.

➤ TMS, maliyete yakın sonuçlar verdiği için perakende yöntemi ve standart maliyet yöntemi kullanımına da izin verir.

- Gerçek parti maliyet yöntemi, belirli ve özel mallar için uygulanabilir.
- Benzer nitelik ve kullanım amacına sahip tüm stoklara, aynı maliyet hesaplama yöntemi uygulanması gerekmektedir.

➤ Tür ve kullanım alanları farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemi kullanılabilir. Değeri düşen stoklar için takdir komisyonundan karar alınarak stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak gider yazılır.

VUK'a göre ise;

- Emtia, maliyet bedeli ile değerlenir.
- Stoklar, satın alma maliyeti ve üretim maliyeti esas alınarak değerlenir.
- Değeri düşen emtia, emsal bedeli ile değerlenir. Bu durumda takdir komisyonu tarafından belirlenen değer esas alınır ve oluşan fark gider olarak kaydedilir.

➤ Satın alınan malların maliyetine; nakliye, gümrük, alış komisyonları, taşıma sigortaları gibi almaya ilişkin doğrudan giderler ilave edilir.

- İndirilemeyen KDV, maliyetin bir parçası olarak dikkate alınır.
- Direkt faiz ve kur farkları, mal aktife girinceye kadar yapılmışsa maliyete eklenir. Mal aktife girdikten sonra yapılan bu tür ödemelerin ise maliyete veya doğrudan giderlere yazılması mükellefin tercihine bağlıdır.

➤ Fiili maliyet yöntemi esas alınmakla birlikte, stok değerlemesinde FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri de uygulanabilir.

➤ Stoklarda meydana gelen değer kayıpları 158 Stok Değer Düşüklüğü (-) hesabında izlenir.

➤ Değer düşüklüğü tespit edildiğinde, 654 Karşılık Giderleri hesabı borçlandırılır, karşılık olarak 158 Stok Değer Düşüklüğü hesabı alacaklandırılır.

➤ Daha önce karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması ya da satılması durumunda, karşılık iptal edilerek 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabında izlenir.

#### 4. LİTERATÜR TARAMASI

Çalışmamızın bu bölümünde, tezin başlangıç aşamasında yapılan literatür taramasına yer verilerek önceki bölümlerde detaylı olarak açıklanmış olan dış ticaret, ithalat ve gümrük işlemleri ile TMS-2 Stoklar Standardı ve VUK çerçevesinde yapılması gereken muhasebe kayıtlarına ilişkin çalışmalar incelenmiştir.

Bu çalışma, dış ticaret işlemlerinde muhasebe uygulamalarına yönelik farkındalık oluşturmayı, işletmelerin finansal raporlama süreçlerini daha sağlıklı yönetebilmeleri için yol gösterici olmayı ve muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıkların firma kârlılığı ve vergi yükümlülükleri üzerindeki etkilerini ortaya koymayı hedeflemektedir.

Konuya ilişkin literatür incelemesinde, ithalat işlemlerini TMS-2 Stoklar Standardı çerçevesinde inceleyen çalışmalar ile söz konusu standardın özelliklerini VUK ile kıyaslayan ayrıca dış ticaret, ithalat ve gümrük işlemlerinin mevzuatına da yer veren çalışmalara bakıldığında; bir kısım çalışmada konunun bahse konu standart kapsamında ele alındığı, bir kısım çalışmada ise TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ve TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı gibi standartlarla birlikte ele alındığı gözlemlenmiştir. Söz konusu çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Küçük (2010) çalışmasında, TMS-2 ve VUK çerçevesinde stokların değerlemesine ve TMS çerçevesinde denetimine ilişkin esasları açıklayarak, iç denetçiliğe dair bakış açısıyla stok değerlemelerinin ve VUK'a göre yapılan değerlendirme ve kayıtlarda TMS kapsamında yapılan düzeltmelerin doğruluğu ve güvenilirliğine dair bir iç denetim uygulamasına yer vermiştir. Çalışmada, TMS ve VUK'un stok değerlemesine ilişkin hükümleri başta olmak üzere muhasebeye dair esaslar ve farklılıkların iç denetimlerde dikkate alınması gereken etkilerini araştırmıştır.

Gökkaya (2013) çalışmasında, TMS-2 stoklar standardı ile VUK uyarınca uygulanan değerlendirme işlemlerini anlatarak, TMS-2 ve VUK hükümleri açısından stokların değerlemesine ilişkin farklılıklardan öne çıkanlara yer vermiştir.

Tugay (2013) çalışmasında, TMS-2 Stoklar standardı kapsamında stok kavramı ve stok değerlemesini anlatmış, oluşan çeşitli durumlar sonucunda stokların değerinde meydana gelen düşüşleri örnekler yardımıyla açıklayarak tek düzen hesap planı ve TMS-2'ye göre yapılması gereken muhasebe kayıtlarına yer vermiştir.

Ağsakal (2015) çalışmasında, dış ticaret işletmelerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre muhasebeleştirilmesi kapsamında, dış ticaret mevzuatındaki temel kavramlar ve uluslararası

finansal raporlama standartlarını açıklayarak TMS-2 Stoklar, TMS-18 Hasılat Standardı ve TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri standartları çerçevesinde yapılması gereken muhasebe kayıtları ile VUK'a göre dış ticaret işlemleri için önem arz eden işlemlerin muhasebeleştirilmesine yer vermiştir.

Ağsakal ve Baral (2016) çalışmalarında, dış ticaret işlemlerine ilişkin mevzuatı ve uluslararası finansal raporlama standartlarını anlatarak, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı kapsamında dış ticaret işlemlerinde yapılması gereken muhasebe kayıtlarına yer vermiştir.

Sabuncu (2017) çalışmasında, dış ticaret işlemlerine dair temel kavramlar, dış ticarete kullanılan belgeler, ödeme ve teslim şekilleri ile Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını genel olarak anlatarak bu standartlardan dış ticaret işlemlerinin konusuna giren TMS-2 Stoklar, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, TMS-18 Hasılat, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartlarını incelemiş ve dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde ve ölçülenmesinde TMS-TFRS ve VUK'a göre yapılması gereken kayıtlar ile oluşan farklılıklara ilişkin uygulama örneklerine yer vermiştir.

Yılmaz (2020) çalışmasında, ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde TMS-2 Stoklar ve TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartlarının VUK ile benzer ve farklı yönlerini incelemiş, TMS-2 Stoklar ve TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları uyarınca yapılması gereken muhasebe kayıtlarına, ithalat süreçlerine ve alınacak raporlara ilişkin bir dış ticaret firması üzerinden uygulama örneğine yer vermiştir.

Ekşi (2020) çalışmasında, uluslararası ticarete ilişkin milletlerarası anlaşmalar, mevzuat hükümleri ve uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenen kurallara yer vermiş, eşya taşımacılığı, teslim şekilleri, ödeme şekilleri ve kambiyo mevzuatına ilişkin hükümleri milletler arası hukuk kuralları çerçevesinde detaylı olarak anlatmıştır.

Hazar (2020) çalışmasında, UMS 2 Stok Standardının muhasebe uygulamalarındaki kullanımını araştırarak IAS 2'ye göre stokların tanımı, maliyet bileşenleri, değerlendirme yöntemleri ve kayıt şekillerini açıklamış, stokların maliyetine hangi giderlerin dahil edilip edilemeyeceğini örneklerle anlatarak vade farkı, faiz gideri, depo kira bedeli, navlun, sigorta gibi masrafların maliyetlere etkisini incelemiştir.

Özkan (2021) çalışmasında, ithalat işlemlerinde kullanılan TMS-2 Stoklar, TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri standartlarını Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırmalı bir şekilde açıklayarak, bu standartlar ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde dış ticaret işlemlerinde yapılması gereken muhasebe kayıtları ile iki uygulama arasındaki farklılıkları incelemiştir.

Pehlivan (2021) çalışmasında, dış ticarete kullanılan ödeme şekillerini muhasebe standartları kapsamında hem ithalat hem de ihracat yönünden değerlendirilerek örnek uygulamalara yer vermiş, bu örnek uygulamaları TMS/TFRS ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına üzerinden incelemiştir.

Özkan (2022) çalışmasında, dış ticaret, ithalat ve ihracat işlemleri ile ilgili genel bilgiler ile dış ticaret işlemlerinde kullanılan teslim ve ödeme şekillerine yer vererek gümrük mevzuatında yer alan düzenlemeleri ve gümrük rejimlerini açıklamıştır. Bu bilgilere istinaden ithalat ve ihracat işlemlerinde yapılması gereken muhasebe kayıtlarına yer vermiştir.

Dalcı ve Özyapıcı (2022) çalışmalarında, UFRS kapsamında işletmelerin stok değerlendirme yöntemi seçimini etkileyen firma özelliklerini Pozitif Muhasebe Teorisi perspektifinden incelemişler, firmalara özgü faktörlerin (büyüklük, kaldıraç oranı, kârlılık, sermaye yoğunluğu, yatırım fırsat seti) stok değerlendirme yöntemi seçimine etkisini araştırmışlardır.

Morshed ve Ramadan (2023) çalışmalarında, iş emri maliyetleme ve safha maliyetleme tekniklerinin finansal raporlamaya etkilerini inceleyerek, Uluslararası Muhasebe Standardı 2'nin (IAS 2) bu tekniklerle ilgili açık ve detaylı düzenlemelere ihtiyaç duyup duymadığını değerlendirmişlerdir.

## 5. TMS-2 STOKLAR STANDARDI İLE VUK'A GÖRE İTHALAT MASRAFLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

Ana faaliyet konusu otomotiv yedek parça ticareti olan İstanbul'da yerleşik X firması ağırlıklı olarak Çin Halk Cumhuriyetinden ithal ettiği otomotiv yedek parçalarının yurt içi satışını gerçekleştirmektedir. Teslim şekli olarak genellikle FOB teslim şekli kullanılmakta olup, sigorta ve navlun giderleri alıcının sorumluluğunda olduğundan malın maliyetine yüklenmektedir. Ödeme şekli olarak ise peşin ve mal mukabili ödeme şekilleri firmanın sipariş esnasındaki finansman durumu ve eşyanın Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF)'na tabi olup olmamasına göre tercih edilmektedir.

**Örnek:** Otomotiv yedek parça ithali ve satışı ile ilgili faaliyet yürüten X firması, Çin Halk Cumhuriyeti menşeli, "debriyaj" ticari tanımlı eşyadan 3.000 adet ithal etmek istemektedir. Gönderici ve alıcı firma arasında yapılan anlaşmaya göre teslim şekli FOB olarak belirlenmiştir. Eşyanın sigortası X firması tarafından 14.02.2025 tarihinde 200 USD karşılığında yaptırılmıştır. Aynı güne ilişkin Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) döviz satış kuru 36.1711 TL'dir. Eşyanın birim fiyatı 10 dolar olup, gönderici firmaya 24.02.2025 tarihinde 30.000 USD olan mal bedeli peşin olarak ödenmiştir. İlgili tarihteki TCMB döviz satış kuru 36.4218 TL'dir. Yapılan bu transfer işlemine ait 40 USD banka masrafı oluşmuştur. Eşyaya ait serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihi 24.03.2025 tarihidir. Aynı güne ilişkin TCMB döviz satış kuru 37.9283 TL'dir.

Alıcı ve satıcı arasında yapılan anlaşmaya göre belirlenen teslim şekli olan, Uluslararası Ticaret Odası tarafından yayımlanan ve uluslararası teslim şekillerini açıklayan Incoterms 2020'ye göre FOB (Free On Board, Gemide Masrafsız Teslim) teslim şekli; deniz ve içsu taşımacılığında kullanılan, eşyanın gemiye yüklenmesine kadar olan tüm masraflar satıcıya aitken; gemiye yüklenmesinden sonraki masrafların ve risklerin alıcının sorumluluğunda olduğu bir teslim şekli olup ülkemizde en çok kullanılan teslim şekilleri arasındadır. Bu doğrultuda, eşyanın sigortası FOB teslim şekli gereği ithalatçı tarafından karşılanacak olup, 15.02.2025 tarihli 200 USD sigorta ödemesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıda yer aldığı gibidir.

**TMS Ve VUK'a Göre İlk Muhasebeleştirme Kayıtları:**

15.02.2025				
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	7.234,22			
159.01 İthalat Masrafları (İthalat sigorta bedeli:200*36,1711)				
102 BANKALAR		7.234,22		
<i>-Sigorta bedeli kaydı</i>				

Verilen bu bilgilere göre mal bedeli ödemesi ve banka masrafına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

24.02.2025				
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1.094.110,87			
159.01.İthalat Masrafları (Mal Bedeli: 3.000*10USD*36.4218) (Banka Masrafları: 40*36.4218)				
102 BANKALAR		1.094.110,87		
<i>-İthal edilen eşyanın muhasebeleştirilmesi</i>				

Çin Halk Cumhuriyeti'nden Türkiye'ye deniz yolu ile gelen eşyaya için taşıyıcı firma 2.500 USD taşıma masrafına (navlun) ilişkin faturayı X firmasına 24.02.2025 tarihinde iletmış olup işlemin muhasebe kaydı aşağıda yer aldığı gibidir.

24.02.2025				
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	91.054,5			
159.01 İthalat Masrafları (Navlun bedeli:2.500*36.4218)				
102 BANKALAR		91.054,5		
<i>-Navlun ödemesi kaydı</i>				

Verilen bu bilgilere göre peşin ödeme şekliyle gerçekleştirilen ithalatlarda; mal bedeli, banka masrafı, sigorta ve navlun giderlerine ilişkin yapılan ödemeler hem VUK hem TMS-2'ye göre malın

maliyetine yüklenmektedir. Bu durumda her iki uygulamaya göre yapılacak ilk muhasebeleştirme kayıtlarında farklılık bulunmamaktadır.

Ambarlı Gümrük Müdürlüğü liman işletmesine deniz yolu ile gemi aracılığıyla gelen eşyanın konteynerden boşaltma (tahliye) işlemleri neticesinde 15.000 TL tahliye faturası düzenlenmiştir. Ayrıca eşya limana 20.03.2025 tarihinde ulaşmış olup, firmanın ithalat beyannamesinin tescil tarihi 24.03.2025 tarihidir. Bu sebeple geçici depolama yerinde 5 gün bekleyen eşyaya ilişkin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihine kadar 25.000 TL ardiye masrafı oluşmuştur. Söz konusu işlemlere ilişkin muhasebe kaydı aşağıda yer aldığı gibidir.

24.03.2025					
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	40.000				
159.02. Tahliye masrafları (15.000)					
159.03. Ardiye Masrafları (25.000)					
102 BANKALAR				40.000	
<i>-Tahliye ve ardiye masrafı</i>					

3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-ö maddesi; "Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri" nin KDV'den istisna edildiğini hüküm altına almıştır. Dolayısıyla, yukarıda bahsi geçen masraflar ilgili kanun gereği KDV'den istisna olmaktadır. Ancak vergilendirme aşamasında eşyanın maliyeti içerisinde katma değer vergisinin matrahına girmektedirler. Söz konusu ithalat masrafları ithal eşyasının KDV açısından matrah unsuru olduğundan ilgili kanun bu masrafları KDV'den istisna tutarak mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmesini amaçlamıştır. Bu sebeple belirtilen ithalat masrafları için eşyanın kümülatif katma değer vergisi matrahı üzerinden KDV alınacaktır.

Firma dış ticaret işlemlerini dolaylı temsil yoluyla B Gümrük Müşavirliği firması aracılığıyla gerçekleştirmektedir. 2025 yılında yayımlanan Gümrük Müşavirliği Asgari Ücret Tarifesine göre deniz yoluyla gelen eşya için belirlenen gümrük müşavirliği hizmet bedeli 3.590 TL'dir. KDV oranı yüzde %20'dir.

İlgili müşavirlik firması tarafından düzenlenen faturaya ilişkin muhasebe kaydı aşağıda yer aldığı gibidir. (15.000 USD üzeri CIF Kıymeti aşan bedele göre binde 3 ek ücret hesaplaması istisna tutulmuştur.)

24.03.2025				
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	3.590			
159.01. İthalat Masrafları (Gümrük Müşavirliği Hizmet Bedeli)				
191 İNDİRİLECEK KDV	718			
102 BANKALAR			4.308	
-Gümrük müşavirliği hizmet bedeli				

Diğer taraftan, söz konusu eşyanın mal mukabili ödeme şekli ile satın alınmış olması durumunda TMS-2 ve VUK'a göre yapılması gereken muhasebe kayıtlarında birtakım farklılıklar oluşacaktır.

**Senaryo: İthalat İşlemi Mal Mukabili Ödeme Şekline Göre Gerçekleştirilseydi:**

Yukarıda bahsi geçen otomotiv yedek parça ithali ve satışı ile ilgili faaliyet yürüten X işletmesi, Çin Halk Cumhuriyeti menşeli, "debriyaj" ticari tanımlı, birim fiyatı 10 dolar olan debriyaj cinsi eşyanın 3.000 adetinin toplam mal bedeli olan 30.000 USD'nin 10.000 USD'sini ithalat beyannamesinin tescil tarihinde peşin, kalan kısmını ise 3 aylık vade sonunda ödeyecektir. Satıcı firma tarafından aylık %3 vade farkı uygulanmaktadır. Eşya için 20.000 USD üzerinden %3 oranında hesaplanan 3 aylık vade farkı 1.800 USD'dir. İlgili ithalat beyannamesinin tescil tarihi 24.03.2025 tarihi olup, aynı güne ilişkin TCMB döviz satış kuru 37.9283 TL'dir.

**VUK' a Göre Yapılması Gereken Muhasebe Kaydı:**

24.03.2025				
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1.206.119,94			
159.01 İthalat Masrafları (30.000 USD*37.9283)				
159.04. İthalat Vade Farkları (1.800*37.9283)				
102 BANKALAR (10.000 USD*37.9283)			379.283,00	
320 SATICILAR (20.000+1.800USD*37.9283)			826.836,94	
-İthalatta vade farkı				

**Standartlara Göre Yapılması Gereken Muhasebe Kaydı:**

24.03.2025				
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1.137.849,00			
159.01. İthalat Masrafları (30.000 USD*37.9283)				
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	68.270,94			
(1.800 USD*37.9283=68.270,94)				
102 BANKALAR (10.000 USD*37.9283)			379.283,00	
320 SATICILAR (20.000+1.800 USD*37.9283)			826.836,94	
-İthalatta vade farkı				

TMS'ye göre satın alınan malın vade farkına isabet eden kısmı, dönem gideri olarak kayıt edilmeli, yani direkt giderleştirilmelidir. İlgili dönem içerisinde ertelenmiş vade farkı giderleri hesabında kayıt yapılan bu tutarlar dönem sonunda finansman giderlerinde izlenecektir. Bu farkın giderleştirilmemesi, dönem sonunda TMS'ye göre finansal tablo hazırlanmak istendiğinde ithal edilen malın maliyetinin tespitinde hataya sebebiyet verecektir. VUK'a göre ise oluşan vade farkları malın maliyetine yüklenilmektedir.

İthalat bedelinin ödendiği tarih ile eşyanın ithalat beyannamesinin tescil edilerek gümrük yükümlülüğünün başladığı ve eşyanın fiili ithalatın gerçekleşerek stoklara ve muhasebe kayıtlarına alınması arasında 1 aylık zaman farkı oluşmuştur.

Gümrük Kanunu'nun 30. maddesine göre; eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk lirası olarak beyanı zorunludur. Fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan TCMB döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilir.

**Senaryo:** Bu bağlamda yukarıda bahsi geçen 1 aylık süre olan 24.03.2025 tarihine bakıldığında TCMB döviz satış kurunun 37.9283 TL olduğu varsayımı altında X firması adına olumlu kur farkı oluştuğu görülmektedir. Bu kapsamda TMS ve VUK'a göre yapılacak olan kayıtlar aşağıda yer aldığı gibidir. Her iki uygulamada da olumlu kur farkları 600'lü gelir hesaplarında izlenilmektedir.

**TMS ve VUK'a Göre Olumlu Kur Farkında Yapılması Gereken Muhasebe Kaydı:**

24.03.2025				
102 BANKALAR	45.195			
(30.000 USD*(37.9283-36.4218))				
646 KAMBİYO KARLARI		45.195		
-Olumlu Kur Farkı				

**Senaryo:** 02.03.1995 tarihli 22218 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde emtia'nın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesinin zorunlu olduğu, stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla VUK'a göre söz konusu kur farkı; emtia işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluştuysa malın maliyetinde, daha sonrasında ortaya çıkan bir kur farkı ise malın maliyetinde de izlenebilmekte veya gider olarak da muhasebeleştirilebilmektedir. Bu sebeple emtia işletme stoklarına alınana kadar oluşan olumsuz kur farkı VUK'a göre malın maliyetine yüklenerek muhasebeleştirilecektir.

**VUK'a Göre Olumsuz Kur Farkında Yapılması Gereken Muhasebe Kaydı:**

24.02.2025				
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	45.195			
(3.000 adet*10USD*(37.9283-36.4218))				
320 SATICILAR		45.195		
-Olumsuz Kur Farkı				

Ancak standartlara bakıldığında oluşan kur farklarının kur farkı ya da zararı olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği görülmektedir.

**Standartlara Göre Olumsuz Kur Farkında Yapılması Gereken Muhasebe Kaydı:**

24.02.2025				
656 KAMBİYO ZARARLARI	45.195			
102 BANKALAR			45.195	
(3.000 adet*10USD*(37.9283-36.4218))				
-Olumsuz Kur Farkı				

**Senaryo: Ödeme Şekli Mal Mukabili Olduğu Durumda Kur Farkı Oluşsaydı:**

X firmasının gerçekleştirmiş olduğu ithalat işleminde mal mukabili ödeme şekli ile vadeli ithalat yaptığı durumda VUK ve TMS açısından yapılacak muhasebe kayıtlarında bir farklılık oluşmakta olup her iki uygulamada da olumlu kur farkı olması durumunda dönem gelirlerinde izlenmek üzere muhasebe kaydı yapılmaktadır. Olumsuz kur farkı oluşması durumunda ise VUK'a göre fark eşya stoklara alınana kadar gerçekleştiyse malın maliyetinde izlenmekte, sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması durumunda ise malın maliyetinde veya dönem giderlerinde tercihe göre muhasebe kaydı yapılmaktadır. (Yereli, Kayalı 2013:91)

**TMS ve VUK'a Göre Olumlu Kur Farkı Oluşması Durumunda:**

24.02.2025				
320 SATICILAR	45.195,00			
646 KAMBİYO KARLARI			45.195,00	
-Olumlu Kur Farkı				

**VUK'a Göre Olumsuz Kur Farkı Oluşması Durumunda (Emtianın Stoklara**

**Alınmadan Önce Kur Farkının Ortaya Çıktığı Senaryo);**

24.02.2025				
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	45.195,00			
320 SATICILAR			45.195,00	
-Olumsuz Kur Farkı				

**TMS ve VUK'a Göre Olumsuz Kur Farkı Oluşması Durumunda (Emtianın Stoklara Alındıktan Sonra Kur Farkının Ortaya Çıktığı ve Giderleştirildiği Senaryo);**

24.03.2025					
656 KAMBIYO ZARARLARI	45.195				
320 SATICILAR			45.195		
-Olumsuz Kur Farkı					

X Firmasının ithal etmiş olduğu “debriyaj” ticari tanımlı, Çin Halk Cumhuriyeti menşeli eşyanın Türk Gümrük Tarife Cetvelinde 8708.93.90.00.11 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda yer aldığı anlaşılmıştır. Bu çerçevede söz konusu G.T.İ.P.’te eşyaya ilişkin Gümrük Vergisinin %4.5 olduğu, Katma Değer Vergisinin %20 ve kabul kredili, vadeli akreditif ile mal mukabili ödeme şekillerinde %6 KKDF olduğu görülmektedir.

Bu çerçevede yapılan hesaplamalarda aşağıda yer alan İthalat Maliyet Bilgileri ortaya çıkmaktadır. (Mal mukabili ödeme şeklinde olumsuz kur farkı oluşan ve eşya stoklara alınmadan kur farkının oluştuğu senaryo baz alınmıştır.)

**Tablo 7: İthalat Maliyet Bilgileri**

İthalat Maliyet Bilgileri (VUK) (TL)		İthalat Maliyet Bilgileri (TMS) (TL)	
Mal Bedeli	1.092.654,00	Mal Bedeli	1.092.654,00
Sigorta Gideri	7.234,22	Sigorta Gideri	7.234,22
Navlun	91.054,50	Navlun	91.054,50
Yurtdışı Banka Masrafı	1.456,87	Yurtdışı Banka Masrafı	1.456,87
<b>Gümrük Vergisi Matrahı</b>	<b>1.192.399,59</b>	<b>Gümrük Vergisi Matrahı</b>	<b>1.192.399,59</b>
<b>Gümrük Vergisi</b>	<b>53.657,98</b>	<b>Gümrük Vergisi</b>	<b>53.657,98</b>
Ardiye Masrafları	25.000,00	Ardiye Masrafları	25.000,00
Tahliye Giderleri	15.000,00	Tahliye Giderleri	15.000,00
<b>KKDF</b>	<b>45.513,96</b>	<b>KKDF</b>	<b>45.513,96</b>
<b>Katma Değer Vergisi Matrahı</b>	<b>1.331.571,53</b>	<b>Katma Değer Vergisi Matrahı</b>	<b>1.331.571,53</b>
<b>KDV</b>	<b>266.314,30</b>	<b>KDV</b>	<b>266.314,30</b>
<b>Damga Vergisi</b>	<b>898,20</b>	<b>Damga Vergisi</b>	<b>898,20</b>
<b>Kur Farkı</b>	<b>45.195,00</b>	-	-
<b>Vade Farkı</b>	<b>68.270,94</b>	-	-
<b>VUK Ürün Maliyeti</b>	<b>1.712.249,97</b>	<b>TMS Ürün Maliyeti</b>	<b>1.598.784,03</b>

Tablo 7'nin incelenmesinde, VUK' a göre kur farkı, vade farkı vb. tüm giderlerin maliyet bedeli içerisinde izlenmesinin malın maliyetinin olduğundan daha fazla gözükmesine neden olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer alan bilgilere göre eşyaya ilişkin hesaplanan vergiler ödenerek firma tarafından hem TMS-2 hem VUK'a göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

24.03.2025				
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	366.294,44			
159.05 İthalat Vergileri (GV, KDV, KKDF, Damga Vergisi) (53.567,98+266.314,30+45.513,96+898,20)				
102 BANKALAR			366.294,44	
-İthalat vergileri				

Bu aşamada, eşyanın fiili ithalatı gerçekleşmiş ve ithalatta mal bedeli ile ithalata ait yapılan tüm masraflar malın maliyetine yüklenerek 159 no.lu hesapta maliyet işlemlerinin tamamı yapılmıştır. İthalatı tamamlanmış bulunan söz konusu eşyaların izlenebilmesi ve yurt içi satışının yapılabilmesi adına 153 no.lu Ticari Mallar hesabına aktarılması gerekmektedir.

24.03.2025				
153 TİCARİ MALLAR	1.736.304,31			
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI			1.736.304,31	
-Ticari mallar hesabına aktarma				

İşletmenin ithalat işlemlerini tamamlamış olduğu ve deposuna aldığı stoklar firma personeli tarafından satışa hazır hale getirilmek üzere 26.03.2025 tarihinde kontrol edilmek istenildiğinde, eşyanın limandan tahliye edilmesi sırasında hasar görmüş olduğu ve kullanılamaz hale geldiği anlaşılmıştır. Normal şartlar altında, söz konusu eşyanın piyasa satış fiyatı firma tarafından toplam 2.250.000 TL olarak belirlenmiştir. Eşya için yapılacak tahmini satış ve tamamlama giderleri ise 350.000 TL'dir.

**Bu Durumda VUK'a Göre Yapılması Gereken Muhasebe Kaydı:**

26.03.2025					
157 Diğer Stoklar	1.736.304,31				
153 Ticari Mallar			1.736.304,31		
<i>-Değeri düşen stoklar</i>					

26.02.2025					
654 Karşılık Giderleri	1.736.304,31				
158 Stok Değer Düşüklüğü			1.736.304,31		
Karşılığı					
<i>-Değeri düşen stoklar</i>					

İki uygulamada da benzer şekilde stokların değerinde yaşanan düşüklüklere karşılık ayrılmaktadır. VUK'a göre eşyanın hasar görmesi sonucu değeri düşmüş olması dolayısıyla 274. madde hükümleri esas alınacak ve emsal bedeline kıyasla eşyanın değer düşüklüğü tespit edilecektir. Burada emsal bedel olarak alınan fiyat ise eşyanın piyasa satış fiyatı olmaktadır. Ayrıca, değeri düşen mallar muhasebe ilkelerindeki ihtiyatlılık kavramı gereği ticari mallardan çıkarılarak hem diğer stoklarda izlenmeye devam edilmekte hem de söz konusu eşyalar için karşılık ayrılmaktadır.

Ancak eşyanın gördüğü hasar sonucunda kullanılamaz hale gelmesi dolayısıyla VUK 278. Madde hükümleri uygulanacaktır. VUK'un 278. Maddesine göre; yangın, deprem, su baskını gibi afetler veya bozulma, kırılma, çürüme gibi sebeplerle tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen mallar, maliyet bedelleriyle değerlendirilir. Bu mallar, envantere ayrıca gösterilmek şartıyla zarar kaydedilebilmektedirler. Bu sebeple, eşyanın maliyet bedelinin tamamı üzerinden gider kaydı yapılmaktadır.

TMS-2'ye göre ise hasar gören eşyanın piyasa değeri ve maliyeti arasındaki farklılık kıyaslanarak aradaki fark stok değer düşüklüğü karşılık gideri hesabında giderleştirilerek sadece gider kaydı yapılmaktadır. VUK'a göre karşılık ayrılırken 654 Karşılık Giderleri hesabının kullanıldığı, standarda göre ise stoklar için ayrılan karşılıkların 627 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri hesabında muhasebeleştirildiği görülmektedir. Burada net gerçekleşebilir değer hesaplaması yapılarak tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama ve satış giderleri ve eşyanın maliyeti düşülerek değer düşüklüğü

karşılığı hesaplanmaktadır. Eşyanın piyasa satış fiyatı 2.250.000 TL ve eşya için yapılacak tahmini satış ile tamamlama giderlerinin toplamı 350.000 TL'dir. Bu durumda net gerçekleşebilir değer 2.250.000-350.000=1.900.00 TL olarak hesaplanmakta ve maliyet bedeli olan 1.736.304,31 TL ile kıyaslandığında değerlendirme hesabında net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinin üzerinde olmaktadır.

Bu çerçevede, eşyada herhangi bir hasar olmaması durumunda stoklar dönem sonunda maliyet bedeliyle değerlendirilecek ve net gerçekleşebilir değer maliyetin üzerinde olması nedeniyle karşılık ayrılmayacaktır. Net gerçekleşebilir değer maliyet değerinin altında olması durumunda ise, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değer arasındaki fark kadar stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir. Bununla birlikte, yukarıda yer alan örnekte eşyanın kullanılamaz hale gelmesi dolayısıyla net gerçekleşebilir değeri sıfır (0) olarak kabul edilecek ve zarar maliyet bedelinin tamamı esas alınarak gider olarak kaydedilecektir.

**TMS-2'ye Göre Yapılması Gereken Muhasebe Kaydı:**

26.02.2025					
627 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri Hs.		1.736.304,31			
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı				1.736.304,31	
-Değeri düşen stoklar					

**Tablo 8:** TMS ve VUK'un Mali Tablolar Yönüyle Karşılaştırılması

<b>Bilanço</b>	<b>Bilanço (VUK) (TL)</b>	<b>Bilanço (TFRS) (TL)</b>
<b>I-DÖNEN VARLIKLAR</b>	32.113.465,9	31.886.534,06
102 Bankalar	10.000.000,00	10.000.000,00 (68.270,94) (45.195,00)
153 Ticari Mallar (İthalatta Vade ve Kur Farkını Maliyete Yükleme)	12.000.000,00 68.270,94 45.195,00	12.000.000,00
<b>II-DURAN VARLIKLAR</b>	10.000.000,00	10.000.000,00
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>42.113.465,94</b>	<b>41.886.534,06</b>
<b>III-KVYK</b>	18.113.465,9	17.886.534,06
320 Satıcılar	14.000.000,00 68.270,94 45.195	14.000.000,00
328-Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)	-	(68.270,94)
<b>IV-UVYK</b>	15.000.000,00	15.000.000,00
<b>V-ÖZKAYNAKLAR</b>	9.000.000,00	9.000.000,00
<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>42.113.465,94</b>	<b>41.886.534 ,06</b>

Mal mukabili ödeme şekliyle gerçekleştirilen ithalatlarda vade ve kur farkı olması durumunda bu durum VUK'a göre malın maliyetine yüklenmekte iken, TMS'ye göre vade farkları dönem içerisinde 328 No.lu Ertelenmiş Vade Farkı Ödemesi hesabında izlenmekte, kur farkları ise giderleştirilmektedir. Bilançoda yukarıda yer alan görünüme bakıldığında, bu farklılığın VUK'a göre düzenlenen bilançolarda hem malın maliyetinin hem de aktif/pasif toplamın daha fazla gözükmesine neden olduğu görülmektedir.

**Tablo 9: X Firmasının VUK ve TFRS'ye Göre Oluşan Gelir Tabloları**

<b>Gelir Tablosu</b>	<b>Gelir Tablosu (VUK) (TL)</b>	<b>Gelir Tablosu (TFRS) (TL)</b>
Satış Gelirleri	25.000.000,00	25.000.000,00
Satılan Ticari Malların Maliyeti	(12.450.000,00)	(12.450.000,00)
Brüt Kar/Zarar	12.550.000,00	12.550.000,00
Faaliyet Giderleri	(750.000,00)	(750.000,00)
Faaliyet Karı/Zararı	11.800.000,00	11.800.000,00
Diğer Gelir ve Giderler	(2.000.000,00)	(2.000.000,00)
Finansman Giderleri	-	(68.270,94) (45.195,00)
<b>Vergi Öncesi Kar/Zarar</b>	<b>9.800.000,00</b>	<b>9.686.534,06</b>

İşletmenin gerçekleştirmiş olduğu ithalatlarda eşya stoklara alınana kadar olumsuz kur farkı doğması durumunda, kur farkı VUK'a göre malın maliyetine yüklenmekte ve bilançoda malın maliyet bedelinin yüksek çıkmasına neden olmaktadır. TMS'ye göre oluşan olumsuz kur farkı ise, direkt olarak gelir tablosunda gider hesaplarında izlenmektedir. Vade farkları ise VUK'a göre kur farkları gibi malın maliyet bedeli içerisinde izlenirken, TMS'ye göre dönem sonunda finansman giderlerinde takip edilerek finansman giderlerinin yükselmesine sebep olmaktadır. VUK'a göre malın maliyet bedelinde izlenen ve gelir tablosunda giderleştirilmeyen kur farkları ve vade farkları vergi öncesi karın yüksek gözükmesine ve işletme tarafından daha fazla vergi ödenmesine neden olmaktadır.

## SONUÇ

Uluslararası ticaret hacminin genişlemesi ve gelişen teknoloji ile dış ticaret işlemlerindeki maliyet hesaplamaları ve dış ticaret işlemlerinin finansal tablolara genel kabul görmüş bir düzene uygun olarak yansıtılması işletmeler adına önemli bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu da standartlara uygun bir finansal raporlama yapılabilmesi ile sağlanabilmektedir.

Öte yandan, günümüzde dış ticaret işlemlerinde yaşanan artış ile birlikte dış ticaret işlemi gerçekleştiren tüm işletmeler için gümrük mevzuatının temel esaslarının bilinmesi ihtiyacı da giderek artmıştır. İşletmelerin gerek dönem sonunda doğru bir maliyet analizi yapabilmesi, gerekse gümrük işlemleri esnasında veya Ticaret Bakanlığı müfettişlerince işlemlerin tamamlanmasından sonra gerçekleştirilen sonradan kontrol denetimlerinde cezai yaptırımlarla karşılaşma olasılığının azalması; hem firma personeline gümrük işlemlerinin aşamalarının eksiksiz bilinmesi hem de doğru bir muhasebe kayıtlanması yapılması ile mümkün olmaktadır. Şirketlerin dış ticaret birimlerinde görev yapan profesyonellerin gümrük iş ve işlem sürecinde kullanılan bilgi ve belgelerin mahiyetini bilmesi, süreçte karşılaşılan masrafları ve bunlara istinaden düzenlenen faturalar için yapılan ödemelerin gümrük mevzuatı gereğince gümrük idaresine beyan edilmesi ve buna uygun bir muhasebe kaydı gerçekleştirilerek dönem sonu dış ticaret işlemlerinin gerçek kar ve maliyet analizinin yapılması firmalar adına risklerin en aza indirgenmesini sağlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, gümrük işlemleri esnasında oluşan ithalat masraflarının muhasebe standartlarının ve vergi mevzuatının maliyet hesaplamaları üzerindeki etkilerini incelemektir. TMS-2 Stoklar Standardı ile VUK arasındaki muhasebeleştirme farklarını analiz ederek, işletmelerin finansal raporlama süreçlerinde karşılaştıkları farklılıkları ortaya koymak hedeflenmiştir. İthalat işlemlerine ilişkin muhasebeleştirme süreçleri detaylı şekilde ele alınarak, gümrük mevzuatı ve muhasebe kayıtlarının işletmelerin mali tablolarına olan yansımaları değerlendirilmiştir. Ayrıca, ithalat sürecinde ortaya çıkan maliyet unsurlarının (vade farkı, kur farkı vb.) TMS-2 ve VUK'a göre nasıl muhasebeleştirildiği karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve bu farklılıkların finansal sonuçlara etkileri açıklanmıştır.

Bu doğrultuda, işletmelerin dış ticaret süreçlerinde muhasebe standartlarına uygun kayıt tutmalarının finansal şeffaflık, doğru maliyet hesaplamaları ve vergi yükümlülükleri açısından önemine vurgu yapılmış; TMS'nin amaç ve kapsamı ile birlikte TMS-2 Stoklar standardı kapsamındaki düzenlemelere ve bu standarda göre uyulması gereken kurallara yer verilmiş, standarttaki düzenlemeler VUK'un stoklara ilişkin hükümleriyle kıyaslanarak aralarındaki benzerlikler ve farklılıklar anlatılmıştır.

Yapılan incelemeler ve uygulamalı çalışmalar sonucunda, finansal raporlama ve muhasebe standartları arasındaki farklılıkların işletmelerin maliyet hesaplamaları ve finansal durumları üzerinde önemli etkileri olduğu gözlemlenmiştir.

İthalat masraflarının muhasebeleştirilmesinde iki uygulama arasındaki bilanço ve gelir tablosunda yer alan farklılıklara bakıldığında; TMS-2 Stoklar Standardı ile VUK'a göre ithalatta yapılan ilk muhasebeleştirme kaydında her iki uygulamada da yapılan masrafların malın maliyetine yüklendiği, bu bakımdan uygulamalar arasında farklılık bulunmadığı görülmektedir.

Diğer taraftan ithalatta mal mukabili ödeme şekli ile vadeli yapılan alımlarda, satıcıya ödenecek olan vade farkı VUK'a göre yine malın maliyet bedeline içerisine yüklenmekte iken standarda bakıldığında ertelenmiş vade farkı gideri hesabında muhasebeleştirilerek giderleştirildiği görülmektedir. İki uygulama arasındaki bu farklılık ise, VUK'a göre kayıt yapan bir işletmede malın maliyet bedelinin daha yüksek olarak hesaplanmasına sebebiyet vermektedir.

İthalat siparişinin oluşturulması ile fiili ithalat arasında oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi incelendiğinde ise; peşin olarak yapılan ithalatlarda iki süreç arasında oluşan olumlu kur farklarının gelir tablosunda gelir hesaplarında kaydedilerek muhasebeleştirildiği, olumsuz kur farklarının ise VUK'a göre malın maliyet bedeline yüklendiği, standartlara göre ise gelir tablosunda gider hesaplarında giderleştirildiği görülmektedir. Bu bağlamda, VUK'a göre malın maliyetine yüklenen kur zararları işletmenin birim maliyetlerini yükseltmekte ve gelir tablosunda gider olarak muhasebeleştirilmemesi dolayısıyla işletmedeki karın olduğundan yüksek gözükmeye daha fazla vergi ödenmesine sebebiyet vermektedir.

Bu çalışma, özellikle dış ticaret ve ithalat işlemi gerçekleştiren firmalar, bu firmaların muhasebe ve dış ticaret birimlerinde görev yapan firma çalışanları ve profesyoneller, mali müşavirler, gümrük müşavirleri ve aynı zamanda denetim icra eden firmalar ve kişiler açısından önemli bilgiler sunmaktadır. İthalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi sürecinde TMS-2 ile VUK arasındaki farkların maliyet hesaplamalarına ve finansal tablolara etkilerinin açıklanması, bu alanda faaliyet gösteren işletmelere uygulamada karşılaşılabilecekleri farklılıkları önceden görme ve buna göre aksiyon alabilme fırsatı sunmaktadır. Ayrıca çalışmanın üniversitelerde muhasebe, finans ve dış ticaret alanında eğitim gören öğrenciler ile akademisyenler için de önemli bir kaynak oluşturacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmanın limitleri belirlenirken, yapılan inceleme ve analizlerde yalnızca ithalat işlemlerine odaklanılmış, dış ticarete konu diğer bileşenler olan ihracat, transit ticaret gibi işlemler muhasebeleştirme süreçlerinin dışında bırakılmıştır. Çalışmanın sınırları, TMS-2 Stoklar Standardına ilişkin genel uygulamalar ve bu uygulamaların VUK'taki uygulamalarla karşılaştırılması olarak

belirlenmiş olup firmalar arası sektörel farklılıklar ve ithalat işlemlerindeki istisnai uygulamalar kapsam dışında bırakılmıştır.

Konuyla ilgili gelecekte yapılacak çalışmalarda, ithalat işlemlerinin yanı sıra ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi süreçlerinin de benzer bir bakış açısıyla incelenmesi mümkündür. Bu bağlamda, TMS ve VUK'a ilişkin uygulamaların küçük, orta ve büyük ölçekli işletmelere etkileri karşılaştırmalı olarak ele alınabilir. Uygulamada karşılaşılan muhasebe kayıtlarından hatalı kayıt örneklerine yer verilerek bu hataların neden olduğu mali sonuçlara dair çalışmalar geliştirilebilir.

Bu çalışmanın sonucunda, TMS-2 Stoklar standardının, dış ticaret işlemlerinde daha gerçekçi ve uluslararası uyumluluğu yüksek bir muhasebe yöntemi sunduğu ortaya konulmuş; buna karşın VUK'a göre muhasebeleştirme uygulamalarının vergi yükümlülükleri ve maliyetlendirme açısından farklı sonuçlar sağladığı belirlenmiştir. Ülkemizde işletmelerin kayıtlarını VUK'a göre tutması yasal bir zorunluluktur. Bununla birlikte, uluslararası kabul görmüş ilkelere dayanan TMS/IFRS'ye göre ayrıca kayıt tutulmasının özellikle yabancı yatırımcılar, bankalar ve yabancı ortaklar için daha şeffaf finansal tablolar sunduğu, kar ve zarar, gelir ve gider analizine ilişkin yapılan değerlemelerin, işletme varlıklarının ve karlılık oranlarının piyasa koşullarına daha yakın tespit edilmesine ve maliyetlerin de daha gerçekçi olarak ortaya konulabilmesine imkân sağladığı anlaşılmaktadır. TMS/IFRS'ye göre kayıt tutulması özellikle orta ve büyük ölçekli işletmeler ile bağımsız denetime tabi işletmeler için önem arz etmektedir. Bu sebeple işletmelerin finansal raporlama ve maliyet analizinde TMS/IFRS'ye göre muhasebe kayıtlarını yapması konusunda faaliyet alanlarını, ölçeklerini, bağımsız denetime tabi olup olmadıklarını, uluslararası ortaklıklarını ve vergi politikalarını dikkate almaları önerilmektedir. Dış ticaret işlemlerinde muhasebe standartlarının kullanımının yaygınlaşması ile birlikte standartlara ilişkin uygulama esaslarının tartışılması ve yoruma açık olan noktaların netleştirilmesi mümkün olacaktır. Bu hususlar göz önünde bulundurulduğunda, standartlara uygun olarak muhasebe kaydı oluşturulmasının işletmeler açısından finansal raporlamada gerçeğe daha uygun bir sonuç vereceği düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

Adıgüzel, M., Yılmaz, B. N., (2022), “Türkiye’nin Gümrük Rejimi ile İlgili Sorunların İncelenmesi”, Working Paper Series Dergisi, 3/1:25-42, Doi: 10.5281/zenodo.6351682.

Ağaoğlu, C. (2020), Incoterms® 2020 . Public and Private International Law Bulletin , 40/2 , 1113-1149.

Ağsakal, A. (2015), Dış Ticaret İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre (UFRS) Muhasebeleştirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ağsakal A. Ve Baral B. (2016), Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi, Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,12/16, 263-277.

Arslan, A. Ö. (2021), Ekonomik Etkili Gümrük Rejimlerinin Dış Ticaret Etkisi: Beyaz Eşya ve Otomotiv Sektöründe Dahilde İşleme Rejimi ile İhracat Örnekleri, Doktora Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Balıkçı, H. (2016), Yaratıcı Muhasebe Nedenleri, Yöntemleri Ve Sonuçları, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dalcı, İ., Özyapıcı, H. (2022), Choice Of Inventory Accounting Method Under IFRS: An Empirical Study From The Perspective Of Positive Accounting Theory, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 24(4), 827-851. <https://doi.org/10.31460/mbdd.985578>.

Davis, J., Vogt, J. (2022), Incoterms® 2020 And The Missed Opportunities For The Next Version. International Journal Of Logistics Research And Applications, 25/9, 1263-1286.

Dış Ticarete Teknik Düzenlemeler Yönetmeliği. (2023). T.C. Resmi Gazete, 32281, 16.08.2023.

Durdağ, C., & Delipınar, G. E. (2020), The past, today and future of incoterms in international delivery: A review on the innovations in logistics. Journal of Economics Library, 7/4, 201-207.

Ekşi, N. (2020), Milletlerarası Ticaret Hukuku (4.Baskı), İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Giovannucci, D. (2002), Basic Trade Finance Tools: Payment Methods İn International Trade. World Bank.

Gökçelik, C. (2009), “Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları.”, Gümrük Müfettişleri Derneği.

Gökkaya, M. (2013), TMS-2 Stoklar Standardı Ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Stokların Değerlemesi. Vergi Raporu, 171, 91-95.

Güçlü, F. C. (2008), TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar. Vergi Sorunları, 232/2008, 207-226.

Gümrük Kanunu. (1999). T.C. Resmi Gazete, 23866, 04.11.1999.

Gümrük Genel Tebliği (Geçici İthalat:4), T.C. Resmi Gazete, 25762, 21.03.2025.

Gümrük Yönetmeliği. (2009). T.C. Resmi Gazete, 27369, 07.10.2009.

Gürdal, K. (2007), TMS-2 Stoklar Standardı Uygulama Rehberi. TESMER Yayınları.

Gürsoy, Y. (2020), Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi (13. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.

Boydaş Hazar, H. (2020), The Application Of Ias 2 Inventories Standard In Accounting Practices, Business&Management Studies: An International Journey, 8(2), 2414-2430, doi: <http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v8i2.1496>.

<https://www.altunbasak.com/blog-detay/gumruk--tarife--istatistik--pozisyonu-gtip--nedir> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 10.01.2025)

<https://gumrukrehberi.gov.tr/sayfa/%C3%B6zel-fatura> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 05.01.2025)

<https://gumrukrehberi.gov.tr/sayfa/tercihli-men%C5%9Fe-kurallar%C4%B1-ne-anlama-gelir> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 15.01.2025)

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Incoterms> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 15.01.2025)

<https://www.dhl.com/tr-tr/home/bolumlerimiz/navlun/musteri-hizmeti/incoterms-2020.html> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 15.01.2025)

<https://iccwbo.org/business-solutions/incoterms-rules/incoterms-2020/> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 16.01.2025)

<https://www.iso.org.tr/hizmetler/dolasim-belgeleri/> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 17.01.2025)

<https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/12/20241231M5-9-1.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 01.02.2025)

<https://ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/cok-terafli-ve-bolgesel-iliskiler/cok-terafli-iliskiler/dunya-ticaret-orgutu-dto> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 22.01.2025)

<https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/ortak-transit-rejimi-ve-ncts>  
adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 22.01.2025)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı.

Karagül, M., İter, B., (2016), Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, (4.Baskı), İstanbul: Nobel Akademik Yayıncılık.

Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984). T.C. Resmi Gazete, 18563, 02.11.1984.

Kim, S. M., & Kim, S. M. (2021), Overview of Payment Methods. *Payment Methods and Finance for International Trade*, 51-62.

Küçük, Y. (2010), Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Revsine. L, Collins. D, Johnson. Bruce (2000), *Financial Reporting and Analysis*, (3. Baskı), New Jersey, Prentice Hall-Pearson.

Marsilla, S. I. (2011), Towards Customs Valuation Compliance Through Corporate Income Tax. *World Customs Journal*, 73.

Mihailovici, C. S. (2021), Incoterms 2020 And Their Key Role In A Sustainable Maritime Industry.

Morshed, A., Ramadan A. (2023), Qualitative Analysis Of IAS 2 Capability For Handling the Financial Information Generated by Cost Techniques, *International Journal Of Financial Studies* 11(67), <https://doi.org/10.3390/ijfs11020067>.

Özkan, Ş. (2021), Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 8/23, 44-65.

Özkan, Ş. (2022), Gümrük Mevzuatı Çerçevesinde İthalat ve İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilme Uygulamaları, Yüksek Lisans Tezi, Konya, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Pehlivan, Ç. Y. (2021), Dış Ticaret İşlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü.

Sabuncu, B. (2017), TMS/TFRS Kapsamında Dış Ticaret İşlemleri Muhasebeleştirme Ve Ölçümlenme. Ankara: Ekin Yayınevi.

Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği, (27 Ekim 2008), (Sayı: 27037).

Şen, F. (2020), “Tercihli Menşe Tercihli Olmayan Menşe”.Ankara. Hermes Ofset Matbaacılık.

Tugay, O. (2013), Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13/26, 207-230.

Tunçsiper, B., Rençber, E. Z. (2017), The causality relationship between foreign trade and economic growth: The case of Turkey. International Journal of Social Sciences and Education Research, 3(2), 619-630.

Tüfekçi, M. H. & Canan, Ü., (2010), International Payment Methods. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 16(3-4), 327-351.

Uyar, B. (2009), “TMS 2 – Stoklar” Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 29, 131-144.

Vergi Usul Kanunu. (1961). T.C. Resmî Gazete, 10703, 10.01.1961.

Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2013), Ticari Mal Alımlarında Vade Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 4/2, 89-104.

Yılmaz, E. (2020), Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları ve VUK ile Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

## **EKLER**

**Ek-1:** Proforma Fatura

**Ek-2:** Ticari Fatura

**Ek-3:** Çeki Listesi

**Ek-4:** Gümrük Beyannamesi

**Ek-5:** Özet Beyan

**Ek-6:** A.TR Dolaşım Belgesi

**Ek-7:** Menşe Şahadetnamesi

**Ek-8:** Deniz Konşimentosu

**Ek-9:** NCTS

**Ek-10:** TIR Karnesi



**EK 2:**

<b>COMMERCIAL INVOICE</b>
---------------------------

Vendor/Exporter:	Invoice Number:	Date of Shipment:
	Letter of Credit Number:	AWB/BL Number:
	Currency:	Country of Origin:
	Conditions of Sale /Terms of Sale:	
Consignee:		Importer:
Transportation: -- Via: -- From:	Total Number of Packages: -- Total Net Weight: -- Total Gross Weight:	Total Invoice:

Product Description	Qty	Weight	Unit Price	Total Value

These commodities, technologies, or softwares were exported from the United States in accordance with export administration regulations. Diversion contrary to United States law prohibited. We certify that this commercial invoice is true and correct.

Name	Signature	Date



EK 4:

T.C. GÜMRÜK BEYANNAMESİ					A BEVKAHRACAT/VARİŞ GÜMRÜK İDARESİ			
1	6	2 Gönderici/İhracatçı No			1 B E Y A N			
		3 Formlar			4 Yükl. İşleten			
		5 Kalem sayısı		6 Kap adedi	7 Referans numarası			
		8 Alıcı No			9 Mali sonumlu kıtlı No			
		10 İli vargübon sevki ülkesi			11 Ticaret/Üretim ülkesi	12 Kıymete ilişkin bilgiler	13 T.P.	
		14 Beyan sahibi/Temsilcisi No			15 Sevki/İhracat ülkesi		16 Sevki/İhracat ülkesi kodu	17 Vargü ülkesi kodu
		18 Hareketli/Vargütleli taşıma aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke			19 Kbr.	20 Teslim şekli		
		21 Sınır geçeceği/geçen hareketli taşıma aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke			22 Döviz ve toplam fatura bedeli		23 Döviz kuru	24 İşlemin niteliği
		25 Sınırdaki taşıma şekli	26 Dahil taşıma şekli	27 Yükleme / boşaltma yeri		28 Finansal ve bankacılık verileri		
		1	6	29 Çıkış/Varış gümrük idaresi		30 Eşyanın bulunduğu yer		
31	Kaplar ve eşyanın tanımı	Makna ve numaralar - konteyner no(ları) - adet ve cins			32 Kalem No	33 Eşya kodu		
		34 Menşe ülkesi kodu			35 Brüt ağırlık (kg)	36 Tercih		
		37 R E J I M			38 Net ağırlık (kg)	39 Kote		
		40 Özet beyan/Önceki belge						
		41 Tamamlayıcı bilgi			42 Kalem fiyatı	43 KTY kodu		
		44 Ek bilgi / sunulan belgeler / sertifika ve izniler			E.S. Kodu	45 Ayrıntı		
		46 İstatistikli kıymet						
		47	Vergilerin hesaplanması	Tür	Vergi matrahı	Oran	Tutar	Öğ
		48	Ödemenin eritilmesi	49	Anteponun belirlenmesi			
		B HESAP DETAYLARI						
60 Acol sonumlu No			İmza:			C HAREKET İDARESİ		
61	Öngörülen temsilci idareleri (ve ülke)	Temsilci	Yer ve tarih:					
62	Teminat geçeri değli	Kod	63 Vargü idaresi (ve ülkesi)					
DİJİTAL HAREKET/VARİŞ GÜMRÜK İDARESİ KONTROLÜ					Mühür:			
64	Yer ve tarih	Beyan sahibi / temsilcinin imzası ve adı:						
Sonuç: Taktılan mühürlerin Adedi: Kimliği: Süre sınırı (tarih): İmza:								

TCGB - 2

**EK 5:****T.C. GÜMRÜK ÖZET BEYAN FORMU**

<b>A. GENEL BİLGİLER</b>							
1. Taşıyıcı firma			4. Taşıtın a. Adı	b. Numarası	c. Referans numarası	d. Ülkesi	10. Beyan Türü Tescil No:
2. Beyan sahibi/temsilcisi			5. Yükleme Yeri		6. Boşaltma yeri		Tescil tarihi
3. Çıkış Gümrük İdaresi			7. İlk Varış /İlk çıkış yeri		8. Varış tarihi ve saati		9. Kalem Sayısı
<b>B. EŞYAYA İLİŞKİN BİLGİLER</b>							
11. Gönderici			13. Bildirim tarafı				
12. Alıcı			14. Acente				
15. Kalem No	16. Taşıma Senedi Numarası	19. Kapların markası/nosu		20. Eşya Kodu	21. Eşyanın Tanımı		
17. Kap Cinsi	18. Kap Adedi						
22. Brüt Ağırlık	23. Net Ağırlık	24. Kalem Fiyatı	25. Mühür numarası	26. BM Tehlikeli Eşya Kodu	27. Nakliye Ücretinin Ödeme şekli		
28. Eşyanın Uğradığı/ Uğrayacağı Ülkeler							
29. Eşyanın Bulunduğu Yer		30. Diğer			31. İmza		

## EK 6:

## DOLAŞIM BELGESİ (MOVEMENT CERTIFICATE)

1. İhracatçı (Ad, açık adres, ülke) Exporter (Name, full address, country)		<b>A.TR</b> <b>No</b> <b>B</b> <b>068298</b>	
İhracatçı Firmanın Ünvanı Açık Adresi TURKEY		Bu formu doldurmadan önce arka sayfadaki notlara bakın. Before filling this document, please take into consideration the notices which lie down at the last page.	
2. Taşıma belgesi .....No .....(Tarih) ..... Transport document (Optional) No. .... Date .....		4. <b>AET/TÜRKİYE ORTAKLIĞI</b> <b>ASSOCIATION</b> between the <b>EUROPEAN ECONOMIC COMMUNITY</b> and <b>TURKEY</b>	
3. Malın gönderildiği şahıs (Ad, açık adres, ülke) Consignee (Name, full address, country) (Optional) (Optional ibaresi bulunan 2, 3 ve 7 No'lu kutular boş bırakılabilir.)		5. İhraç Ülkesi Country of exportation TURKEY	6. Varış Ülkesi Country of destination Sevkiyat Yapılan AB Ülkesi
İthalatçı Firmanın Ünvanı Açık Adresi Yerleşik Olduğu AB Ülkesi		8. Gözlemler Remarks BU KUTU ODA TASDİĞİ İÇİN KULLANILMAKTADIR. LÜTFEN BOŞ BIRAKINIZ.	
7. Taşımaya ilişkin bilgiler Transport details (Optional) BY .....		11. Brüt ağırlık (kg) veya diğer ölçüler (hl, m <sup>3</sup> , vs.) Gross Weight (kg) or other measure (hl, m <sup>3</sup> , etc)	
9. Sıra No: Item Number	10. Kolilerin markaları, numaraları, sayı 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 number of the railway wagon or road vehicle); Description of goods	11. Brüt ağırlık (kg) veya diğer ölçüler (hl, m <sup>3</sup> , vs.) Gross Weight (kg) or other measure (hl, m <sup>3</sup> , etc)	
1	NİL GRAY SERAMİK TİLES (NİL GRİSİ SERAMİK KARO)*      12 Pallets		
2	WHITE SERAMİK TİLES (BEYAZ SERAMİK KARO)      10 Pallets		
	TOTAL      22 Pallets	23090 Kgs	
12. GÜMRÜK VİZESİ CUSTOMS ENDORSEMENT		13. İHRACATÇININ BEYANI DECLARATION BY THE EXPORTER	
Doğruluğu onaylanmış beyan Declaration certified İhraç belgesi Export document (2) Model (Form) ..... No. .... Gümrük İdaresi ..... Customs office ..... Çıkış ülkesi ..... Issuing Country ..... Tarih (Date) .....		Mühür Stamp	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      Mersin, TARİH Place and date
İmza (Signature)		FİRMA KAŞESİ ve YETKİLİ İMZA	

**EK 7:**

1. İhscatçı Consignor Expéditeur		ORJİNAL ORIGINAL ORIGINAL
	<b>MENŞE ŞAHADETNAMESİ CERTIFICATE OF ORIGIN CERTIFICAT D'ORIGINE</b>	
2. Alıcı Consignee Destinataire		
	3. Menşe Ülkesi Country of Origin Pays d'origine	
4. Taşıma İlişkin Bilgiler (Tercihle Bağlı) Transport Details (Optional) Informations relatives au transport (mention facultative)	5. Gözlemler Remarks Remarques	
6. Sıra No; kotilerin marka ve işaretleri, sayı ve türleri; eşyanın tanımı Item number; marks, numbers, number and kind of packages; description of goods Numéro d'ordre - Marques, numéros, nombre et nature des colis - Désignation des marchandises	7. Miktar Quantity Quantité	
8. Yukarıda Tanımlanan Eşyaların 3 Nolu Kutuda Belirtilen Ülke Menşeli Olduğu Tasdik Olunur. The Undersigned Authority Certifies That The Goods Described Above Originate In The Country Shown In Box 3 L'autorité soussignée certifie que les marchandises désignées ci-dessus sont originaires du pays figurant dans la case No 3		
Düzenleme Yeri ve Tarihi, İsim, İmza ve Yetkili Mercimin Mührü Place and date of issue, name, signature and stamp of competent authority Lieu et date de délivrance, désignation, signature et cachet de l'autorité compétente		



## EK 9:

A	2 Gonderi/ıhracatçı	No	1 B E Y A N		MRN
			3 Formlar	4 Yükl. listeleri	
			5 Kalem sayısı	6 Kap adedi	
	8 Alıcı	No	İade nüshası aşağıdaki idareye gönderilmelidir:		
TRANSİT - REFAKAT BELGESİ			15 Sevi/ıhracat ülkesi		
			17 Varış ülkesi		
	18 Hareketteki taşıma aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke	56 Taşıma sırasında diğer olaylar Açıklamalar ve alınan onaylar			
A			G YETKİLİ MAKAMLARIN ONAYI		
31 Kaplar ve eşyanın tanımı	Kapların marka ve numaraları - konteyner No(lar)ı - adet ve cinsleri		32 Kalem No	33 Eşya kodu	
			35 Brüt ağırlık (kg)		
			38 Net ağırlık (kg)		
			40 Özet beyan/Önceki belge		
44 Ek bilgi Sunulan belgeler/ sarıflar ve izahat					
55 Aktarmalar	Yer ve ülke:		Yer ve ülke:		
	Yeni taşıma aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke:		Yeni taşıma aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke:		
	Ktr. <input type="checkbox"/> (1) Yeni konteynerin kimliği:	Ktr. <input type="checkbox"/> (1) Yeni konteynerin kimliği:			
	(1) EVET ise 1 veya HAYIR ise 0 yazınız.		(1) EVET ise 1 veya HAYIR ise 0 yazınız.		
F YETKİLİ MAKAMIN ONAYI	Yeni takılan mühürlerin: Adedi: kimliği:		Yeni takılan mühürlerin: Adedi: kimliği:		
	İmza:	Mühür:	İmza: Mühür:		
	<input type="checkbox"/> Veriler Sistemde kayıtlıdır		<input type="checkbox"/> Veriler Sistemde kayıtlıdır		
	50 Asıl sorumlu	No	C HAREKET İDARESİ		
51 Örgütülen transit idare eli (ve ülke)					
52 Teminat geçerli değil					Kod: 53 Veriş gümrük idaresi (ve ülke)
D HAREKET İDARESİ KONTROLÜ		I VARİŞ İDARESİ KONTROLÜ			
Sonuç:		Varış tarihi:		İade nüshası	
Takılan mühürlerin: Adedi:		Mühürlerin kontrolü:		tarhinde	
kimliği:		Açıklamalar:		kayıt No ile	
Sure sınırı (tarih):				geni gönderilmiştir:	
				İmza: Mühür:	

**EK 10:**

<b>YAPRAK N° 1</b>		<b>1. TIR KARNESİ</b> No 00000000	
2. Hareket Gümrük İdare(ler)i 1. _____ 2. _____ 3. _____		3. <b>IRU</b> Union Internationale des Transports Routiers tarafından düzenlenmiştir	
Resmi kullanım için		4. TIR karnesi sahibi (adı, adresi ve ülke)	
7. Karayolu araç(lar)ının plaka numara(lar)ı		5. Hareket Ülkeleri/Ülkeleri	6. Varış Ülke(ler)i
8. Manifestoya ekli belgeler			
<b>EŞYA MANİFESTOSU</b>			
9. a) Yükleme Bölme(ler)i veya konteyner(ler) b) Kapların veya eşyaların marka ve numaraları	10. Kapların veya eşyanın sayı ve cinsi: Eşyanın tanımı	11. Brüt ağırlık kg. olarak	16. Tatbik edilen mühürler ve tanıma işaretleri (sayı, tanıma)
12. Manifestoya yazılan toplam kap sayısı Varış:	Sayı	13. 1-12 bölümlerindeki bilgilerin doğru ve tam olduğunu beyan ederim 14. Yer ve tarih 15. Karne sahibinin veya temsilcisinin imzası	17. Hareket gümrük idaresi Gümrük görevlisinin imzası ve Gümrük idaresinin tarihli mührü
1. Gümrük İdaresi			
2. Gümrük İdaresi			
3. Gümrük İdaresi			
18. Eşyanın kabul belgesi (Hareket Gümrük idaresi veya yol boyu giriş Gümrük idaresi)			
<input type="checkbox"/> 19. Tatbik edilen mühürler ve tanıma işaretlerinin bozulmadığı görülmüştür.	20. Transit için belirlenen süre		
21. Tesclil yapıldığı Gümrük idaresi	Tescil No.		
22. Diğer hususlar (öngörülen güzergah, yükün ibraz edilmesi gereken Gümrük idaresi, vb.)			
23. Gümrük görevlisinin imzası ve Gümrük idaresinin tarihli mührü			

<b>DIPKOÇAN N° 1</b>	<b>SAYFA 1</b>	<b>TIR KARNESİ</b>	<b>No 00000000</b>
1. Kabul eden Gümrük İdaresi	6. Gümrük görevlisinin imzası ve Gümrük idaresinin tarihli mührü		
2. Tescil No.			
3. Tatbik edilen mühürler veya tanıma işaretleri			
4. <input type="checkbox"/> Tatbik edilen mühürler veya tanıma işaretlerinin bozulmadığı görülmüştür.			
5. Diğer hususlar (öngörülen güzergah, yükün ibraz edilmesi gereken Gümrük idaresi vb.)			