



**KTO KARATAY ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS 2 VE TMS 21 KAPSAMLARINDA
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Ahmet CADAKLI

Yüksek Lisans Tezi

**KONYA
Temmuz 2023**

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS 2 VE TMS 21 KAPSAMLARINDA
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ahmet CADAĞLI

KTO Karatay Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Tezli Yüksek Lisans Programı

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Aynur AKPINAR

Konya
Temmuz 2023

BİLDİRİM

Enstitü tarafından onaylanan Yüksek Lisans/Doktora tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını basılı veya dijital biçimde arşivleme ve aşağıda belirtilen koşullar dâhilinde erişime açma iznini KTO Karatay Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle, Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak ve gelecekteki çalışmalar (makale, kitap, lisans, patent vb.) için tezimin tamamının veya bir bölümünün kullanım hakları yalnızca bana ait olacaktır.

Tezimin bütünüyle kendi çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izinle kullanılması zorunlu olan kaynakları, yazılı izin alarak kullandığımı ve istenildiğinde izinlerin suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayımlanan “Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge” kapsamında, tezim, aşağıda belirtilen koşullar haricince, YÖK Ulusal Tez Merkezi ve KTO Karatay Üniversitesi Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

☐ Enstitü / Fakülte Yönetim Kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir.¹

☐ Enstitü / Fakülte Yönetim Kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 6 ay ertelenmiştir.²

☐ Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir.³⁴

03 Temmuz 2023

Ahmet CADAKLI

¹ MADDE 6(1) Lisansüstü tezle ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.

² MADDE 6(2) Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internette paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkânı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.

³ MADDE 7(1) Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir. Kurum ve kuruluşlarla yapılan iş birliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

⁴ MADDE 7(2) Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

ETİK BEYAN

KTO Karatay Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez/Proje Hazırlama ve Yazım Kurallarına uygun olarak Doç. Dr. Aynur AKPINAR danışmanlığında tarafımdan üretilen bu tez/proje çalışmasında; sunduğum tüm veri, enformasyon, bilgi ve belgeleri bilimsel etik kuralları çerçevesinde elde ettiğimi, tüm değerlendirme, analiz, bulgu ve sonuçları bilimsel usullere uygun olarak sunduğumu, tez/proje çalışmasında yararlandığım kaynakların tümüne bilimsel normlara uygun biçimde atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, tezimin/projemin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

03 Temmuz 2023

 Ahmet CADAĞLI

TEŞEKKÜR

İnsanın, yaratılışı gereği öğrenen bir varlık olması onu araştırmaya, öğrenmeye sevk etmiştir. Bu öğrenme yolunda bilgi ve tecrübesi ile rehberlik eden değerli hocam Sn. Doç. Dr. Aynur Akpınar’a teşekkürü bir borç bilirim.

03 Temmuz 2023

Ahmet CADAKLI



ÖZET

Ahmet CADAĞLI

Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 2 ve TMS 21 Kapsamlarında Muhasebeleştirilmesi

Yüksek Lisans Tezi

Konya, 2023

Tüketicilerin tüketim alışkanlıklarının değişmesi, dijitalleşme ile beraber dünyanın herhangi bir yerindeki ürünlere ulaşımının kolaylaşması gibi nedenlerle dünya genelinde dış ticarete ve dış ticaret hacminde artış yaşanmakta ve dünyadaki bu gelişmelerden ülkemiz de payına düşeni almaktadır. Bu gelişmelere paralel olarak ülkemizde dışa açılan şirket sayısının artması, dış ticarete taraf diğer ülke şirketlerinin ülkemizde yatırım yapması ve benzer nedenlerle finansal raporlamalarda ortak bir dilin oluşturulması ve kullanılmasıyla birlikte dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi de önemli hale gelmiştir.

Bu çalışmanın amacı, önemi artan bu işlemlerin muhasebe kayıtlarına alınmasında dikkat edilecek hususlara değinmek ve kullanıcılarına katkı sağlamaktır. Bu kapsamda dış ticaretin kavramsal çerçevesine, dış ticarete kullanılan ödeme ve teslim şekillerine değinilmiş, Stoklar ve Kur Değişimi standartları anlatıldıktan sonra farklı sektörlerde faaliyet gösteren dış ticaret şirketlerinin ithalat ve ihracat işlemlerine ait muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Sonuç olarak muhasebe kayıtlarında VUK ‘a göre ayrı TMS ‘ye göre ayrı olmak üzere farklı kayıtların yapılması gerekliliği görülmüş ve bu gerekliliklerin muhasebe meslek çalışanları için güç durumlar yaratmakta olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler

Dış ticaret muhasebesi, TMS 2 stoklar standardı, TMS 2 kur değişiminin etkileri standardı

ABSTRACT

Ahmet CADAKLI

Accounting For Foreign Trade Transactions Under TAS 2 and TAS 21

Master's Thesis

Konya, 2023

There is an increase in foreign trade and foreign trade volume around the world due to reasons such as the changing consumption habits of consumers and facilitating access to products anywhere in the world with digitalization and our country takes its share from these developments in the world. Parallel to these developments, a common language has been created and used in financial reporting due to the increase in the number of companies starting foreign trade in our country, the investment of companies from other countries that are party to foreign trade in our country, and similar reasons. In addition to this, accounting for foreign trade transactions has also become important.

The aim of this study is to address the issues to be considered in the accounting records of these transactions, which are of increasing importance, and to contribute to their users. In this context, the conceptual framework of foreign trade, the forms of payment and delivery used in foreign trade are mentioned, and after the Stocks and Currency Change are explained, the accounting records of the import and export transactions of foreign trade companies operating in different sectors are given.

As a result, it has been seen that it is necessary to make separate accounting records according to the Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standards and it has been determined that these requirements create difficult situations for Professional accountants.

Keywords

Foreign trade accounting, TAS 2 inventories standard, TAS 21 the effects of changes in foreign exchange rates standard

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
BİLDİRİM	ii
ETİK BEYAN	iii
TEŞEKKÜR.....	iv
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLOLAR DİZİNİ.....	vii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	viii
1. GİRİŞ	1
2. DIŞ TİCARETİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	3
2.1. Dış Ticaretin Tanımı ve Önemi.....	3
2.2. Dış Ticaret Türleri.....	3
2.2.1. İthalat.....	5
2.2.2. İhracat.....	7
2.3. Gümrük İşlemleri ve Eşyanın Kıymetinin Belirlenmesi.....	12
2.3.1. Gümrük Rejimleri.....	13
2.3.2. Eşyanın Kıymeti.....	15
3. DIŞ TİCARETTE KULLANILAN BELGELER İLE TESLİM VE ÖDEME ŞEKİLLERİ.....	18
3.1. Dış Ticarete Kullanılan Belgeler.....	18
3.2. Dış Ticarete Teslim Şekilleri(INCOTERMS).....	20
3.2.1. İşyerinde Teslim(EXW).....	22
3.2.2. Belirlenen Yerde Teslim(DAP).....	23
3.2.3. Belirlenen Yerde Boşaltılmış Olarak Teslim(DPU).....	23
3.2.4. Taşıyıcıya Masrafsız Teslim(FCA).....	23
3.2.5. Taşıma Ödenmiş Olarak Teslim(CPT).....	24

3.2.6. Taşıma ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim(CİP).....	24
3.2.7. Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim(DDP).....	24
3.2.8. Geminin Yanında Teslim(FAS).....	24
3.2.9. Gemide Masrafsız Teslim(FOB).....	25
3.2.10. Mal Bedeli ve Navlun Ödenmiş Teslim(CFR).....	25
3.2.11. Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun Ödenmiş Teslim(CİF).....	25
3.3. Dış Ticarete Ödeme Şekilleri.....	26
3.3.1. Peşin Ödeme.....	28
3.3.2. Mal Mukabili Ödeme.....	28
3.3.3. Vesaik(Belge) Mukabili Ödeme.....	28
3.3.4. Kabul Kredili Ödeme.....	29
3.3.5. Akreditifli Ödeme.....	29
3.3.6. Konsinye Satış.....	32
3.3.7. Mahsuben Ödeme.....	32
4. LİTERATÜR TARAMASI.....	33
5. FİRMALARIN DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS 2 VE TMS 21 STANDARTLARI KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	35
5.1. Amaç ve Yöntem.....	36
5.2. Stoklar.....	36
5.2.1. Stoklar Standardı(TMS 2).....	37
5.2.2. VUK'a Göre Stokların Maliyeti.....	40
5.2.3. Stok Maliyetlerinin muhasebe uygulamaları.....	41
5.3. Kur Farkları.....	46
5.3.1. Kur Değişiminin Etkileri Standardı(TMS 21).....	46
5.3.2. VUK'a Göre Kur Farkı.....	49

5.3.3. Kur Farkına İlişkin Muhasebe Uygulamaları.....	49
5.4. Farklı Sektörlerde Faaliyet Gösteren Dış Ticaret Şirketlerinin İthalat ve İhracat Kayıtlarına İlişkin Örnekler.....	52
5.4.1. İthalat İşlemlerine İlişkin Kayıtlar.....	52
5.4.2. İhracat İşlemlerine İlişkin Kayıtlar.....	58
6. SONUÇ.....	66
KAYNAKLAR.....	68
ÖZGEÇMİŞ.....	72



TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. Türkiye'de Yıllara Göre Dış Ticaret.....	4
Tablo 2. Türkiye'de Taşıma Şekillerine Göre İhracat.....	12
Tablo 3. Türkiye'de Taşıma Şekillerine Göre İthalat.....	13
Tablo 4. Türkiye'de Ödeme Şekline Göre İthalat.....	18
Tablo 5. Türkiye'de Ödeme Şekline Göre İhracat.....	19



KISALTMALAR DİZİNİ

Kısaltma	Açıklama
İBGS	İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği
ICC	Uluslararası Ticaret Odası
KDV	Katma Değer Vergisi
MTO	Milletlerarası Ticaret Odası
NATO	North Atlantic Treaty Organization
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
RG	Resmi Gazete
TGB	Türkiye Gümrük Bölgesi
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TESK	Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu
TİM	Türkiye İhracatçıları Meclisi
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

1. GİRİŞ

Finansal nitelikteki işlemlerin muhasebeleştirilmesi işlemleri, her ülkenin yürürlükteki mevzuatına göre yapılmaktadır. Muhasebe uygulamalarında, ülkeler arasındaki farklılıklar dış ticarete taraf şirketler açısından finansal verilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır. Farklılık gösteren bu muhasebe verileri ve finansal veriler, bunlardan yararlanacak üçüncü kişiler için de güç durumlar yaratmaktadır. Uluslararası ticaretin ve sermaye piyasalarının gelişmesi ile birden çok ülke piyasalarında işlem yapan alıcı, satıcı ve yatırımcıların, işlem yaptıkları ülkelerin mevzuatına hakim olamaması güç durumlar yaratmaktadır. Buna ilave olarak şirketlerin halka açılması ile ulusal ve uluslararası piyasalarda hisselerinin işlem görmesi, yerli yatırımcıların yabancı piyasalardan hisse senedi alması ve yabancı sermayenin ulusal şirketlere yönelmesi gibi nedenler şirketlerin muhasebe kayıtlarının ve finansal tablolarının anlaşılmasını, yorumlanmasını ve karşılaştırılabilir olmasını sağlayacak ortak bir dile sahip olmalarını gerektirir. Finansal raporlama ve muhasebe alanında ortak bir dilin oluşturulması konusunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) vakfı, Ekonomik Kalkınma örgütü (OECD) gibi birçok uluslararası oluşumlar tarafından uluslararası düzeyde düzenlemeler (UFRS/UMS) yapılmıştır. Ülkemizde de ulusal düzeyde düzenlemeler yapmak ve yayınlamak için benzer kurumlar oluşturulmuş ve bu oluşumlar tarafından UMS/UFRS' ye uyumlu TMS/TFRS' ler yapılmıştır. Türkiye'de ulusal düzeyde standartları yapmak ve ilan etmek yetkisi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna verilmiştir. Standartların oluşturulması ile muhasebe ve finansal raporlamalarda herkes tarafından aynı şeyin anlaşılması ve aynı dilin konuşulması sağlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de dış ticaret yapan şirket sayısının artmasına paralel olarak Türkiye'nin dış ticaret hacminin artması ile önemi giderek artan dış ticaret işlemleri, bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde uyulması gereken standartlar ile VUK hükümlerinin açıklanması ve farklılıkların ortaya konmasıdır.

Bu kapsamda çalışmanın 2.bölümünde dış ticaret ve dış ticaret türleri ile gümrük işlemlerine değinilmiştir.

3.bölümde dış ticarete kullanılan belgelere, dış ticarete başvuru ödeme ve taşıma şekillerine yer verilmiştir.

4.bölümde dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde uyulan TMS 2 Stoklar Standardı, TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standartlarına değinilmiş ve farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere ait ithalat ve ihracat işlemlerine ilişkin kayıt örnekleri yer almaktadır.



2. DIŞ TİCARET

2.1. Dış Ticaretin Tanımı ve Önemi

Ticaretin lke sınırlarını aőmasıyla birlikte dış ticaret, dış ticaret açığı, dış ticaret fazlası, dış ticaret hacmi, dış ticaret dengesi, ithalat, ihracat gibi birçok kavram hayatımıza girmiőtir. Dijitalleőmenin de etkisiyle e-ticaretin gelişmesi, bir taraftan tüketicilerin farklı lkelerdeki ürünlere ulaőımını sağlarken buna paralel olarak farklı lkelerdeki ürünlerin talebini arttırmaktadır. Bu durum hem dış ticaretin ve hem de dış ticaret hacminin artmasına neden olmaktadır. Bu geliőmeler, dış ticarete dair kavramlarla daha çok i ie olunmasına neden oldu.

Dış ticaret, bir ülkenin başka ülkelerle olan mal ve hizmet alım ve satımını ifade eder. Bu ticaretteki satışlar ihracat (X), alımlar ise ithalat (M) ile ifade edildiğinde ithalat ve ihracat arasındaki fark (X-M) net ihracat olarak hesaplanır. İhracat (X) > ithalat (M) ise dış ticaret fazla verir, eğer ithalat (M) > (X) ihracat ise dış ticaret açık verir. Dış ticaret hacmi ise bu ikisinin toplamıyla (X+M) elde edilen bir sonucu ifade ederken, ihracatın ithalatı karőılaması da dış ticaret dengesini vermektedir.

Dış ticaret ülkenin makro ve mikro iktisadi yapısıyla yakından ilgili olduğu için hem mikro ölçekte firmaları hem de makro ölçekte milli ekonomiyi etkilemektedir (Niyazi, 2021, s. 27). Ülkelerin dış alım satıma baővurmaları; ihtiyaç duyulan ürünlerin talebi karőılayamaması, gereksinim duyulan eşyanın (hammadde, yarı mamul, ara mal, nihai ürünler) lke içerisindeki üretim maliyetlerinin yüksek olması ve iç piyasadaki arz fazlasını eritecek pazara ihtiyaç duyulması gibi nedenlerden ileri gelmektedir. Bu nedenler, dış ticaretin önemini ortaya koymaktadır.

2.2. Dış Ticaret Türleri

Tablo 1’de 2014-2022 yılları arasındaki dış ticaret değerlerine yer verilmiştir. Bu değerlere bakıldığında ülke ihracatının aőaęı-yukarı (azalıp artığı) yönlü bir seyir izlediği ve ülke ihracatının 9 yılda yaklaşık olarak 1.638.253.225 milyar dolara ulaőıęı görülmektedir. Aynı yıllar arasındaki ithalat rakamlarına bakıldığında 2021 ve 2022 yılları hariç tutulduğunda ithalatı bir düőüşün olduğu ve 9 yıllık ithalat toplamına bakıldığında da yaklaşık olarak 2.201.814.849 milyar dolar değerinde bir dış alım gerçekleőmiő olduğu görülmektedir. İhracatın ithalatı (İhracat/İthalat) karşılama oranına

bakıldığında rakamlarda genel anlamda bir artış gözlenmekte ve ihracatın ithalatı ortalama %74 üzerinde karşıladığı görülmektedir. 2021 yılı rakamlarına bakıldığında ihracatın ithalatı %83, 2022 yılında ise %69,9 oranında karşıladığı görülmektedir. Karşılama oranında bir yılda %13' lük bir gerileme kaydedildiği görülmektedir. Dış ticaret dengesinin 9 yıl boyunca açık verdiği görülmektedir.

2014 yılı-2022 yılları arasındaki toplam dış ticaret hacminin yaklaşık olarak 3.840.069.391 milyar dolar olarak gerçekleştiği kayda alınmıştır.

Tablo 1: Türkiye’de Yıllara Göre Dış Ticaret (Bin ABD \$)

Yıllar	İhracat	İthalat	Dış Ticaret Dengesi	Dış Ticaret Hacmi	İhr./İth. (%)
2014 yılı	166.504.862	251.142.429	-84.637.567	417.647.291	66,3
2015 yılı	150.982.114	213.619.211	-62.637.098	364.601.325	70,7
2016 yılı	149.246.999	202.189.242	-52.942.243	351.436.241	73,8
2017 yılı	164.494.619	238.715.128	-74.220.509	403.209.747	68,9
2018 yılı	177.168.756	231.152.483	-53.983.726	408.321.239	76,6
2019 yılı	180.832.722	210.345.203	-29.512.481	391.177.924	86,0
2020 yılı	169.637.755	219.516.807	-49.879.052	389.154.562	77,3
2021 yılı	225.214.458	271.425.353	-46.211.095	496.640.011	83,0
2022 yılı	254.170.940	363.710.111	-109.539.171	617.881.051	69,9
Toplam	1.638.253.225	2.201.815.967	-563.562.942	3.840.069.391	-

Kaynak: TÜİK (www.tuik.gov.tr, Erişim tarihi: 22.05.2023)

İhracat, 2022 yılında bir önceki yıla oranla %12,8 artarak 254 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. İthalat ise 2022 yılında 2021 yılına göre %34 artarak 363 milyar doları aşmıştır. 2022 yılındaki dış ticaret açığı %137 artarak 109 milyar doları aşmıştır. Dış

ticaret hacminin, 2022 yılında 618 milyar dolara ulaştığı ve 2021 yılı verileriyle karşılaştırıldığında yaklaşık 121 milyar dolar bir artışı yakaladığı görülmektedir.

2.2.1. İthalat

Bir ülkede gereksinim duyulan girdilerin (ürün, hizmet, hammadde vs.) hiç olmaması, yeterli olmaması ya da üretiminin çok maliyetli olması gibi sebeplerden ötürü söz konusu girdilerin sınır ötesinden temin edilmesini/alınmasını ifade etmektedir. Yani bir ülkenin başka bir ülkeden mal ve hizmet satın almasıdır (Akan, 2021, s. 48).

Vergi usul kanununa göre “vergi kimlik numarası verilen her gerçek ve tüzel kişi ile tüzel kişi olmamakla birlikte hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan kişi ortaklıkları ithalat işlemlerini” yapabilmektedir. Ancak İthalat yönetmeliğinin 8’inci maddesine göre “özel anlaşmalara dayanan ithalatı, kitap ve diğer yayınların ithalatında, ülkemizde açılan uluslararası fuar ve sergilerde Bakanlıkça perakende satışına izin verilen eşyanın ithalatında vergi kimlik numarasına sahip olma” şartı aranmaz.

İthalat yapmak isteyen kişilerin öncelikli olarak ithalatı yapılmak istenen eşyayı iyi tanınması, ticari ismini ve Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) numarasını bilmesi gerekir. Çünkü GTİP, eşyanın kimlik numarasıdır ve eşyanın tarifede hangi sınıflandırmada yer aldığını gösterir. GTİP numarasının bilinmesi; eşyanın hangi vergilere ne oranda tabi tutulacağını, ithalatının yasak olup olmadığını, kısıtlanıp kısıtlanmadığını, özel bir izne tabi olup olmadığını, eşyanın ithalatı esnasında istenilebilecek belgelerin neler olduğunu öğrenilmesini ve ithalat işlemlerinin hızlı ve eksiksiz bir şekilde neticelenmesini sağlar.

İthalat yapmak isteyenler öncelikle satıcı yani mal alınacak kişiyi ve yeri (ülke) belirlemelidir. Mal ithalının, maliyet açısından avantajlı olan ülkeden yapılması ve mümkünse satıcıdan (ihracatçı) numune talep edilmesi alıcının yararına olur. Eşyanın menşei (üretildiği ülke), eşyaya hangi vergilerin uygulanacağı ve vergi oranlarının yanı sıra ticaret politikalarının uygulanıp uygulanmadığı bakımından önemlidir. Konuya açıklık getirmek bakımından Türkiye-AB gümrük birliği veya Türkiye’nin taraf olduğu tercihli ticaret anlaşmaları kapsamındaki üyelerden gelen eşyadan gümrük vergisi alınmaması gibi avantajlar varken bunların dışındaki bir ülkeden gelen eşyadan gümrük vergisinin tahsil edilmesi örnek olarak verilebilir. Bu neden/nedenlerden ötürü eşyanın

ithal edileceği ülkenin iyi seçilmesi gerekir. Ayrıca eşyanın ithal edildiği ülkeye bağlı olarak beyanname ekinde istenen belgelerde de farklılıklar olabilmektedir.

Eşyanın taşıyıcısı veya temsilcisi eşyayı, özet beyan kapsamında gümrüğe sunar veya bildirir. Eşyanın gümrük işlemlerinin yasal süreler (kara ve demir yoluyla gelen eşya için 45 gün, diğer yollarla gelen eşya için 20 gün) içerisinde tamamlaması gerekmektedir.

İthalatçı, malını gümrükten çekmek için gümrük idaresine başvurarak doğrudan temsil yoluyla bizzat kendisi ithalat işlemlerini yapabileceği gibi dolaylı temsil yoluyla bir gümrük müşaviri aracılığı ile de ithalat işlemlerini yaptırabilmektedir. İthalat işlemlerinden önce ithalatçının, gümrük idaresine başvurarak BİLGE kullanıcı kodu ve şifresi alması gerekir. BİLGE şifresi alındıktan sonra firmaya ait bilgilerin, Yükümlü Kayıt ve Takip Sistemine kaydedilmesi gerekmektedir. Firma bilgilerinin, yükümlü kayıt ve takip sistemine kaydedilmesinden sonra gümrük işlemlerinin yapılması mümkün olmaktadır.

İthal malın gümrük kıymetinin nasıl belirleneceğine yönelik düzenleme Gümrük Kanun'unun 24-25-26'ncı maddelerinde ayrıntılı bir şekilde yapılmıştır. Ancak Gümrük Kıymetinin, Gümrük Kanun'unun 24'üncü maddesine göre belirlenmesi durumunda Gümrük Kanun'unun 27'nci maddesi çerçevesinde düzenlemeler yapılarak kıymete dâhil edilecekler eşyanın fiyatına ilave edilmektedir.

2.2.1.1. Kesin ithalat

İthalat rejim kararının 16'ncı maddesine göre "Mali mükellefiyetleri teminata bağlanmak suretiyle geçici olarak yurda giren eşyadan (ATA Karnesi kapsamında gelenler dâhil) kesin ithalinin talep edildiği tarihte yeni ve kullanılmamış eşyanın bedelleri ödenmek suretiyle kesin ithali (kısıtlayıcı hükümler saklı kalmak kaydıyla) gümrük idarelerince sonuçlandırılır." şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere Türkiye gümrük bölgesine geçici olarak getirilen eşyaların vergileri teminata bağlanmakta ve kesin ithalat işlemlerinin yapılması yönündeki taleplerin yetkili idarelere iletildiği tarihte eşyanın vergilerinin ödenmesiyle gerçekleşen ithalat türüdür. Ancak burada tahsil edilen vergiler, yeni veya kullanılmamış eşyanın bedeli üzerinden hesaplanmaktadır.

2.2.1.2. NATO kapsamında yapılan ithalat

Bu ithalat şeklinde, ithalat rejim kararının 15’inci maddesine göre “NATO ithalatı için ilgili kamu kurum ve kuruluşlarınca onaylanmış üç nüsha “Müracaat Mektubu” ile gümrük idarelerine” başvurularda işlem yapılmakta ve ayrıca bu kapsamdaki ithalat, Bakanlıkça verilen talimatlar doğrultusunda yürütülmektedir.

2.2.1.3. Geçici ithalat

Serbest dolaşımda olmayan eşyanın, ithalat vergilerinden kısmen veya tamamen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan Türkiye gümrük bölgesinde belli bir süre kullanıldığı ve herhangi bir değişikliğe uğramadan tekrar ihraç edildiği ithalat şeklidir. Buna geçici ithalat rejimi de denir. Bu kapsamdaki eşya tahsis amacına uygun olmayan bir işte kullanılamaz.

2.2.1.4. Bedelsiz ithalat

Yurt dışından getirilen mallar karşılığında ülkeden döviz çıkışının olmadığı ithalattır. Örneğin; yurt dışından kesin dönüş yapan vatandaşlarımız, aldığı tarih itibariyle üç yaşından büyük olmaması şartı ile otomobil getirebilmektedirler. Ancak bu otomobil KDV ve ÖTV’den muaf tutulmamakta, sadece gümrük vergisinden muaf tutulmaktadır. Ayrıca ailenin her bir bireyi birer otomobil getirmeleri mümkün değildir söz konusu izin bir aile birimi için geçerlidir.

2.2.2. İhracat

İhracat yönetmeliğine göre “Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasına” yönelik işlemler olarak tanımlanmıştır. Literatürde her ne kadar kredili ihracata rastlansa da 12.07.2008 tarihinde 26934 sayılı Resmî Gazete ile yürürlükten kaldırıldığı için burada yer verilmemiştir. Hangi teslimlerin ihracat sayılacağı da katma değer vergisi kanununun 11’inci maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

İhracat sayılacak teslimlerin; hizmet ve/veya eşyanın yurtdışındaki alıcılara, serbest bölgelere, gümrüklü antrepolara veya “gümrüksüz satış mağazaları” olarak bilinen

freeshop’a yapılması gerekir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanun (KDVK)’ unun 11’inci maddesinde yapılan “Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi” düzenlemenin durumu değiştirmeyeceğine yer verilmiştir.

Ayrıca bir satış işleminin (mal, hizmet) ülke dışındaki alıcılara yapılmış sayılabilmesinin koşulu, yurt dışındaki müşterilere yapılmış olması ve söz konusu hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekmektedir.

İhracat yapmak isteyen işletmenin, faaliyet bulunduğu sektör veya sektörle ilgili ihracatçı birliğine üye olması gerekmektedir. Birden fazla birliğe de üye olunması mümkündür. Örneğin, mobilya sektöründe ihracat yapılmak istendiğinde Mobilya, Kâğıt ve Orman Ürünleri İhracatçıları Birliğine üye olunması gerekmektedir. Üye olmak için başvuru formu birlikten temin edildikten sonra istenen diğer belgelerle birlikte aidat yatırılmak şartıyla kayıt yaptırılabilir.

İhracat işlemleri doğrudan temsil yoluyla işletmenin kendisinin veya dolaylı temsil yoluyla işletme adına hareket edecek olan bir gümrük müşaviri aracılığıyla bütün gümrük işlemleri yürütülebilmekte ve takip edilebilmektedir.

Mal ihraç etmek için esas olarak gümrük beyannamesi, beyanname yerine geçen bir belge ve malın faturası ile birlikte gümrük idaresine başvurmak yeterli olsa da eşyanın durumuna bağlı olarak gümrüğe ibraz edilmesi gereken başka belgelerde (menşe şahadetnamesi, dolaşım belgesi gibi) mevcuttur.

Yasaklanmamış olması kaydıyla her mal ihraç edilebilir. Ancak bazı malların ihracı, izne bağlı olabilmektedir. Bu tür durumlarda ilgili kamu kurumundan ihracat izni almak gerekmektedir. Örneğin, Afyon ve Haşhaş kellesi için Sağlık Bakanlığından, Yarış Atları için Tarım ve Orman Bakanlığından izin alınması gereklidir.

Bir diğer sorun ise müşterinin yani potansiyel alıcının nasıl bulunacağıdır. Alıcı ile satıcıyı bir araya getiren fiziksel ve sanal piyasalar mevcuttur. Yurt içinde ve yurtdışında düzenlenen fuarlardan, sanal fuar görevi gören bazı web sitelerinden müşteriye ulaşmak mümkündür. Bunun yanı sıra ticari ilişki içinde olunan firmalar aracılığı, yönlendirmeleri ve tavsiyeleri ile de müşteri bulmak mümkündür.

İhracat türleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

2.2.2.1. Kayda bağılı ihracat

İhracat yönetmeliğinin 7'nci maddesine göre "İhracı kayda bağılı mallara ilişkin tebliğ kapsamındaki malların, ihracından önce gümrük beyannamelerinin İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince (İ.B.G.S) kayda alındığı" ihracat şeklidir. Kayda alınan bu gümrük beyannamelerinin İ.B.G.S. tarafından onaylandıktan sonra otuz gün içinde gümrük idaresine verilmesi gerekir. Bu ihracat türüne başvurmak için ihracı yapılmak istenen eşyanın öncelikle ihracı kayda bağılı eşya kapsamına alınması/kapsamında olması gerekmektedir.

2.2.2.2. Ön izne bağılı ihracat

İhracat yönetmeliğinin 6'ncı maddesinde "İhracı uluslararası anlaşma, kanun, kararname ve ilgili sair mevzuat uyarınca belli bir merciden ön izin almayı gerektiren malların ihracatından önce ilgili mercilerden ön izin alındıktan sonra ihracat mevzuatının uygulandığı ihracat türüdür" şeklinde tanımlanmıştır. İhracatı yapılmak istenen eşya, ihracat işlemlerinden önce ilgili kurum ve kuruluşlardan izin alınmakta ve daha sonra ihracat gerçekleştirilmektedir. Örneğin; Afyon ve Haşhaş kellesi için Sağlık Bakanlığından, Gübreler için Tarım Bakanlığından önceden izin alınmalıdır.

2.2.2.3. Transit ticaret

İhracat yönetmeliğinin 4'üncü maddesinde "Yurtdışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan ya da antrepodan satın alınan malın, ülkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurtdışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmaya ya da antrepoya satılmasıdır" şeklinde ifade edilmiştir. Tanıma dikkat edilecek olursa Transit ticaret yurtdışından-yurtdışına, yurtdışından-serbest bölgeye, serbest bölgeden-yurtdışına, yurtdışından-antrepoya, antrepodan-yurtdışına, serbest bölgeden-antrepoya, antrepodan-serbest bölgeye şeklinde gerçekleşmektedir. Transit ticaret dış ticaret mevzuatında ihracat yönetmeliğinde ihracat kapsamında değerlendirildiğinden ihracat başlığı altında ele alınmıştır.

2.2.2.4. Bedelsiz ihracat

Karşılığında yurtdışından bir ödeme yapılmaksızın yurtdışına mal çıkarılmasıdır (İhracat Yönetmeliği, Md. 4-c). Sınır dışına eşya gönderilmekte ancak gönderilen eşya bedeli tahsil edilmemektedir. Örnek olarak diğer ülkelere gönderilen insani yardım malzemeleri verilebilir.

2.2.2.5. Konsinye ihracat

İhracat yönetmeliğinin 4'üncü maddesinde "Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurtdışındaki alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurtdışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi" olarak tanımlanmıştır.

2.2.2.6. Ticari kiralama yoluyla ihracat

İhracat yönetmeliğinin tanımlar başlıklı 4'üncü maddesinde "Malların kira bedeli karşılığı belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasıdır." şeklinde tanımlanmış ve bu yolla yapılacak ihracatın gümrük mevzuatına tabi olduğuna değinmiştir.

2.2.2.7. Yurtdışına e-ticaret (e-İhracat)

İhracat yönetmeliğinin 4'üncü maddesinde "Uzaktan iletişim araçlarıyla başka bir ülkeye yönelik olarak gerçekleştirilen mesafeli mal satış" olarak tanımlanmış ve "bu kapsamdaki mal ihracıyla ilgili işlemler, dış ticaret ve gümrük mevzuatı hükümlerine tabi" (Md. 4) olacağı hüküm altına alınmıştır.

2.2.2.8. İthal edilmiş malın ihracı

İhracat yönetmeliğinin 11'inci maddesinde "Gümrük mevzuatı çerçevesinde serbest dolaşıma girmiş yeni veya kullanılmış malın ihracı genel esaslar çerçevesinde yapılır" demekle hüküm altına alınmıştır. Burada millileşmiş yeni veya ikinci el olarak bilinen eşyaların başka ülkelere satılması söz konusudur.

2.2.2.9. Offset kapsamında yapılacak ihracat

Offset uygulamalarına ilişkin tebliğin 3'üncü maddesinde “İhaleyi kazanan firma veya kuruluş tarafından Türkiye’de üretilen malların gelir ve giderleri Türkiye’de kaydedilen yurtdışı müteahhitlik hizmetlerinin ve diğer hizmetlerin yeni alıcılara ihracatı veya mevcut alıcılara yönelik ihracat artışı ile taahhüt gereğince Türkiye’nin mevcut ihracat potansiyelinin geliştirilmesine yönelik Müsteşarlıkça (İhracat Genel Müdürlüğünce) onaylanan” diğer işlemler şeklinde ifade edilmiştir. Offset kapsamındaki ihaleler kamu kuruluşları tarafından açılmaktadır.

2.2.2.10. Serbest bölgelere yapılacak ihracat

Serbest Bölgeler, ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir (Yarbaşı ve Görtan, 2012, s. 38). Serbest Bölgeler Kanun’unun 6’ncı maddesinde “Serbest bölgeler, serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler” olarak ifade edilmiştir.

Bölgenin sınırları her ne kadar ilgili Bakanlar Kurulu Kararnamesinde düzenlenmiş olsa da Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 6’ncı maddesinde yapılan ilave düzenleme ile yük taşıyan deniz taşıtlarınca “ Liman Başkanlığı ve/veya Liman İşletme Müdürlüğünce belirlenen rıhtım veya yerlerde işgal ettikleri deniz alanları ile bu yerlerden malların bölgeye getirilip götürülmesi için takip edilen” yolların gümrük işlemlerinin yürütülmesini sağlaması koşuluyla serbest bölgeden sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Serbest Bölgelerden Türkiye’ye, Türkiye’den Serbest bölgelere yapılan ticaret (mal giriş ve çıkışlarına) dış ticaret rejimine tabidir. Bir Serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye yapılan ticari faaliyete dış ticaret rejimi uygulanmaz. Serbest bölgelerden Türkiye’ye mal girişi olduğu zaman ithalat rejimine (serbest dolaşıma giriş rejimi) tabi olacağı için ithalat vergileri ve diğer mali yükümlülükleri doğuracaktır. Eğer Türkiye’den Serbest bölgelere

mal girişi olursa söz konu eşya ihracat rejimine tabi tutulur yani ihracat sayılır ve vergi iadesine (KDV, ÖTV) konu olur.

2.3. Gümrük İşlemleri ve Eşyanın Kıymetinin Belirlenmesi

Türkiye Gümrük Bölgesine getirilecek eşyanın, getirilmeden önce giriş gümrük idaresine özet beyanı verilir ve mevzuatta belirtilen kişiler tarafından gümrüğe sunulduktan sonra gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar gümrük idareleri tarafından geçici depolama alanlarında geçici depolanan eşya statüsünde gözetim altında tutulur. Bu statüdeki eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulabilmesi için bu yöndeki talebin gümrük idarelerine beyan edilmesi gerekir.

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
- İmhasını
- Gümrüğe terk edilmesini ifade etmektedir (Gümrük Kanunu, Md. 3/14).

Gümrüğe beyan, yasal ve idari düzenlemelerde belirtildiği şekilde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması yönündeki başvuru talebidir. Gümrük mevzuatında sekiz tane gümrük rejimi düzenlenmiştir ancak bu rejimlerin gümrük işlemlerinden sadece biri olduğu unutulmamalıdır. Yani gümrük işlemleri sadece rejimlerden ibaret değildir. Bu rejimler;

- Serbest dolaşıma giriş rejimi
- Transit rejimi
- Gümrük antrepo rejimi
- Dâhilde işleme rejimi
- Gümrük kontrolü altında işleme rejimi
- Geçici ithalat rejimi
- Hariçte işleme rejimi
- İhracat rejiminden ibarettir.

2.3.1. Gümrük Rejimleri

2.3.1.1. 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 tahsili ile mümkündür (Gümrük Kanunu, Md. 74).

Yurtdışından gelen eşya ticaret politikası mevzuatına tabi tutulur. Eşyanın ithalatın gerçekleşmesi için gerekli prosedürler yerine getirilip ve ithalat vergileri tahsil edildikten sonra ülke içinde serbest dolaşımına yani satışa konu edilebilir.

2.3.1.2. Transit rejimi

İthalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş, ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış eşyanın, gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük Bölgesi içindeki bir noktadan diğerine taşınmasını ifade eder (Gümrük Kanunu, Md. 84). Bu rejim altında eşya bir yabancı ülkeden başka bir yabancı ülkeye, yabancı bir ülkeden Türkiye'ye, Türkiye'den yabancı bir ülkeye ve ülke sınırları içerisinde bir iç gümrük idaresinden başka bir iç gümrük idaresine taşınmaktadır.

2.3.1.3. Gümrük antrepo rejimi

İthalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşyanın, gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek serbest dolaşımda bulunan eşyanın bir gümrük antreposuna konulmasına ilişkin hükümleri belirleyen uygulamadır (Gümrük Kanunu, Md. 93). İki tip gümrük antreposu bulunmaktadır. Bunlar, sadece antrepo işleticisine ait eşyanın konulabildiği özel antrepolar ile herkes tarafından eşya konulabilen genel antrepolardır.

2.3.1.4. Dâhilde işleme rejimi

İhraç ürünlerimize dünya piyasalarında rekabet gücü kazandırmak ve ihraç ürünlerimizi çeşitlendirmek amacıyla dünya piyasa fiyatlarından gümrük muafiyetli olarak, ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın, ihraç ürünün üretimi için gerekli olan ve fiyat

ve/veya kalite bakımından yurt içi piyasalardan temin edilemeyen hammadde, yardımcı madde ve ambalaj malzemeleri ithalatına imkân veren ekonomik etkili bir gümrük rejimidir (ticaret.gov.tr/ihracat/mevzuat/dâhilde-isleme-rejimi, Erişim tarihi: 13.12.2022).

Bu rejimde iki tür tedbir uygulanmaktadır. Bunlar;

Şartlı muafiyet sistemi: Serbest dolaşımda olmayan eşya işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi amacıyla gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle dâhilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal edilebilir. Eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde teminatın iade edildiği sistemdir (Gümrük Kanunu, Md. 108/1).

Geri ödeme sistemi: Serbest dolaşımda bulunan eşyanın işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilmesi halinde bu eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında tahsil edilmiş olan ithalat vergilerinin dâhilde işleme rejimi kapsamında geri verildiği sistemdir (Gümrük Kanunu, Md. 108/2). Bu sistemde Türkiye’de üretilmiş ve/veya ithal edilerek vergileri ödenmiş bir eşya bu rejim kapsamında üretilen bir eşyada girdi olarak kullanılmış ve üretilen bu eşyanın ihraç edilmesi koşuluyla girdi olarak kullanılan eşyanın ödenmiş vergileri geri tahsil edilmektedir.

2.3.1.5. Gümrük kontrolü altında işleme rejimi

Serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın niteliğini veya tutumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin (işlenmiş ürün) gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir (Gümrük Kanunu, Md. 123).

2.3.1.6. 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, Md. 128). Geçici ithalat izni gümrük idareleri tarafından verilmektedir.

2.3.1.7. Hariçte işleme rejimi

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, Md. 135). Bu tanımda geçen işleme faaliyeti deyimi eşyanın daha ileri safhada işlenmesi, tamir edilmesi ve yenilenmesini ifade etmektedir.

2.3.1.8. İhracat rejimi

Serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir. İhracat, ticaret politikası önlemleri ve gerektiği takdirde ihracat vergileri de dâhil olmak üzere çıkış işlemlerine ilişkin hükümlerin uygulanmasıyla gerçekleştirilir. İhraç edilecek eşya, ihracata ilişkin gümrük beyannamesiyle yetkili gümrük idaresine beyan edilir (Gümrük Kanunu, Md. 150).

Ancak eşya, beyannamenin tescili sırasındaki durumunu çıkışa ilişkin gümrük kontrolü sırasında da olduğu gibi koruması şartıyla Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmesi ile fiilen ihraç edilmiş sayılmakta ve böylece gümrük kontrolü sona ermektedir.

2.3.2. Eşyanın Kıymeti

Gümrük idareleri tarafından tahsil edilecek vergilerin matrahlarının doğru tespit edilebilmesi eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine bağlıdır.

Gümrük mevzuatına göre eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli ise yurtdışından yapılan alışlara (Türkiye'ye ihracat amacıyla yapılan satış) gümrük kanununun 27 ila 28'inci maddeleri çerçevesinde yapılacak düzenlemelerden sonra fiilen ödenen veya ödenecek fiyatı ifade eder. Ayrıca gümrük kıymetini nasıl belirleneceğine yönelik teferruatlı düzenleme Gümrük Kanun'unun 24-25-26'ncı maddelerinde yapılmıştır.

Satış bedeliyle belirlenecek kıymete, eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına yapılacak ilaveler;

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

- Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellaliye
- Gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti
- İşçilik ve malzeme giderleri dâhil 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 dâhil edilmemiş olan aşağıda sayılan mal ve hizmetlerin kıymetinden verilecek uygun miktardaki pay;

- İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri
- İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler
- İthal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler
- 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 dâhil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri

d) İthal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın, 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 giderlerinden ibarettir (Gümrük Kanunu, Md. 27).

Gümrük Kanun'una göre eşyanın kıymet tespiti için eşyaya ödenen veya ödenecek fiyata bu maddede belirtilen dışında hiçbir ilave yapılamaz.

Gümrük Kanun'unun 28'inci maddesindeki düzenlemeye göre ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla aşağıdaki giderler gümrük kıymetine dâhil edilmez;

- a) Eşyanın, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi ile Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerine giriş yerine varışından sonra yapılan nakliye ve sigorta giderleri
- b) Sınai, tesis, makine veya teçhizat gibi, ithal eşyası için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler
- c) İthal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri
- d) İthal eşyasının Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler
- e) Satın alma komisyonları
- f) Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek ithalat vergileri

3. DIŞ TİCARETTE KULLANILAN BELGELER İLE TESLİM VE ÖDEME ŞEKİLLERİ

3.1. Dış Ticarete Kullanılan Belgeler

Dış ticarete çok sayıda belge kullanılmaktadır. Ancak bu belgeler ülkeye ve dış ticarete konu eşyaya göre farklılık gösterebilmektedir. Örneğın; A.TR. Belgesi Türkiye ile AB üyesi ülkeler arasındaki ticarete kullanılırken, EUR.1 belgesi ise serbest ticaret anlaşmasına taraf veya EFTA üyesi ülkeler arasındaki ticarete kullanılmaktadır. Dış ticarete genel olarak kullanılan belgeler aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

A.TR. Dolaşım Belgesi: Gümrük Genel Tebliğı seri nu: 8” e göre “Türkiye veya Avrupa Birliğı’nde serbest dolaşımında bulunan sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünlerinin Gümrük Birliğı çerçevesinde tercihli rejimden yararlanabilmesini sağlamak üzere gümrük idaresince ya da bu idare tarafından yetki verilmiş kuruluşlarca” düzenlenen ve Gümrük İdaresi tarafından onaylanan belgedir.

Bu belgelerin nerelerden temin edileceğı Gümrük Genel Tebliğı seri no:148’in 4’üncü maddesinde “karara uygun olarak basımının ve dağıtımının gerçekleştirilmesi konusunda Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğı (TOBB), Türkiye Esnaf ve Sanatkârları Konfederasyonu (TESK) ve Türkiye İhracatçılar Meclisi (TİM) ayrı ayrı yetkilendirilmiştir” düzenlemiştir. Aynı tebliğın 5’inci maddesinde de “Kararda yer alan hükümlere uygun olarak bastırılan A.TR. Dolaşım Belgeleri; TOBB, TİM ve TESK tarafından ilgili oda ve birliklere gönderileceğı” belirtilmiştir. Bu belgeler yetkili odalar ve birliklerce satılmaktadır.

EUR.1 Dolaşım Belgesi: Gümrük Genel Tebliğı seri nu:8’in 4’üncü maddesine göre “Serbest Ticaret Anlaşması (STA) yapılan ülkelerden ithal edilen eşya, Avrupa Birliğı’nden ithal edilen tarım ürünleri ve Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğı ürünlerinin ilgili anlaşma hükümlerinden faydalanmasını sağlayan” belgedir. Bu belge, muhteviyatındaki eşyanın menşeli olduğunu göstermektedir. İhracatçı tarafından düzenlenen bu belge, Gümrük Müdürlüğüne onaylanmasıyla geçerlilik kazanmaktadır.

EUR-MED Dolaşım Belgesi: Gümrük Genel Tebliğı seri nu:82’nin 4’üncü maddesine göre “EUR.1 dolaşım belgeleri ile aynı şekilde düzenlenen ancak sadece Pan-Avrupa Akdeniz Menşe Kümülasyonu Sistemi çerçevesinde kullanılan belgeyi” ifade etmektedir.

Menşe Şahadetnamesi: Eşyanın menşesinin teşhisini gösteren yani hangi ülkede üretildiğini gösteren ve eşyanın ihraç edildiği ülke makamlarınca düzenlenen belgedir. Bu belge Gümrük Yönetmeliğine göre “mali yükümlülöklere tabi eşyanın serbest dolaşıma girişinde ticaret politikası önlemlerinin, ilave gümrük vergisinin veya mali yükümlölüklerin uygulanmaması için eşyanın söz konusu uygulamalara tabi ülke menşeli olmadığını” (Md. 38) ispatlamak üzere düzenlenmektedir.

Gümrük Beyannamesi: Alıcı ve gönderici firma bilgilerini, eşyanın kıymet, tarife, menşe, taşıma bilgileri, varsa ödenecek vergilerini ve eşyaya eşlik edecek belgelerin bilgilerini içeren belgedir (gumrukrehberi.gov.tr).

ATA Karnesi: Gümrük Genel Tebliğı seri no:4’ün 2’nci maddesinde “Taşıma araçları hariç olmak üzere eşyanın geçici ithali için kullanılan, ayniyet tespitine yarayan ve ithalat vergileri ile ithalatta alınan diğer vergilerin uluslararası alanda geçerli şekilde teminata bağlandığını gösteren, gümrük beyannamesi olarak kabul edilen uluslararası bir gümrük belgesi” olduğu belirtilmiştir.

TIR Karnesi: Gümrük Genel Tebliğı seri no:1’in 3’üncü maddesine göre “Tır sözleşmesi ek-1’de yer alan örneğe uygun olarak Uluslararası Karayolu Taşımacılığı Birliğı (IRU) tarafından basılarak akit tarafların kefil kuruluşları aracılığıyla taşıyıcıların kullanımına sunulan ve TIR sistemi altında eşya taşımaya mahsus belgeyi” ifade etmektedir.

CMR: Karayolu taşımacılığında kullanılan ve taşıyıcının sorumluluklarını belirleyen ve taşıyıcı tarafından düzenlenen taşıma belgesidir

CİM: Demiryolu taşımacılığında kullanılan uluslararası kabul görmüş taşıma belgesidir.

Konşimento: Türk Ticaret Kanun’unun 1228/1 maddesinde “Bir taşıma sözleşmesinin yapıldığını ispatlayan, eşyanın taşıyan tarafından teslim alındığını veya gemiye yüklendiğini gösteren ve taşıyanın eşyayı onun ibrazı karşılığında teslimle yükümlü olduğu senettir.” şeklinde tanımlanmıştır. Denizyolu ve Havayolu konşimentosu olmak üzere ikiye ayrılır.

Serbest Bölge İşlem Formu: Serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların yaptıkları her alım satım işlemi için düzenledikleri belgedir. Bu belge olmadan serbest bölgelere eşya giriş çıkışına izin verilmemektedir.

Ön Statü Belgesi: Serbest bölgelere yurtdışından getirilen veya yurt içinden ihracat rejimine tabi tutularak konulan eşyanın statüsünü göstermek bakımından düzenlenen belgedir (Kaya, 2017, s. 94).

Kıymet Bildirim Formu: İthalatı yapılmak istenen eşyanın gümrük kıymetini içeren belgedir.

Diğer belgeler; navlun faturası, çeki listesi, koli (ambalaj), helal belgesi, analiz raporu, uygunluk belgesi, bitki sağlığı sertifikası, veterinerlik sertifikası, ayrıntılı fatura, proforma fatura ve onaylı fatura vs. gösterilebilir.

3.2. Dış Ticarete Teslim Şekilleri (INCOTERMS)

En son ICC Yayın No 723 ile 2020 yılında güncellenen INCOTERMS, Milletlerarası Ticaret Odası (MTO) tarafından hazırlanmakta ve uluslararası taşıyıcılığı kurallara bağlamaktadır. MTO tarafından yapılan düzenlemeler ile uluslararası taşımacılıkta, farklı uygulamaların önüne geçilmiş ve uluslararası taşımacılık herkesçe standart bir zemine oturtulmuştur. Ancak teslim şekilleri arasında literatürde yer alan sınırda teslim, gemide teslim, rıhtımda teslim ve vergileri ödenmiş teslim şekilleri 01.01.2011 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Terminalde teslim şekli ise 01.01.2020 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. 2020 yılında yapılan güncellemeyle 11 teslim şekli düzenlenmiştir. Bu teslim şekillerinde, alıcı ve satıcının kendi aralarında yapacakları sözleşmeyle risk ve sorumlulukların kim tarafından yüklenileceği belirlenmektedir.

Ülkemizdeki taşıma şekillerine bakıldığında ithalat ve ihracat eşyası genel olarak denizyolu, demiryolu, karayolu ve havayolu taşıma şekilleriyle gerçekleşmektedir. Taşıma şekilleri içinde en büyük payı denizyolu ve karayolu almaktadır.

Tablo 2'ye göre ihracat eşyasına yönelik taşıma en çok denizyoluyla ve sırasıyla kara, hava ve demiryoluyla gerçekleşmiştir. 2016-2022 yılları arasındaki veriler denizyoluyla yapılan taşımacılığın istikrarlı bir şekilde artış gösterdiği görülmektedir.

Tablo 2: Türkiye’de Taşıma Şekillerine Göre İhracat (Milyon ABD \$)

Taşıma Şekli	2016 yılı	2017 yılı	2018 yılı	2019 yılı	2020 yılı	2021 yılı	2022 yılı
Denizyolu	80.139	93.379	108.803	109.114	100.908	133.714	150.294
Demiryolu	674	700	754	971	1.288	1.648	2.457
Karayolu	49.537	50.988	52.222	54.462	53.127	68.749	78.839
Havayolu	17.909	17.217	14.128	14.849	12.732	18.735	20.688
Diğerleri	987	2.210	1.262	1.436	1.582	2.367	1.892
Toplam	149.246	164.494	177.169	180.832	169.637	225.214	254.170

Kaynak: TÜİK (www.tuik.gov.tr, Erişim tarihi: 22.05.2023)

2021 yılı verilerine göre 225.214 milyon dolar olarak gerçekleşen tutarın 133.714 milyon doları denizyoluyla yapılan taşımacılıktan elde edilmiştir. 2022 yılında 150.294 milyon dolar olarak gerçekleşen denizyolu taşımacılığının toplam taşıma içindeki payı %59'lara ulaşmıştır.

Tablo 3 verilerine bakıldığında gerçekleşen ithalatın taşınması en çok denizyolu ile yapıldığı görülmektedir. Bunu sırayla karayolu, havayolu ve demiryolu takip etmektedir. 2022 yılında 193.796 milyon dolar olarak gerçekleşen denizyolu taşımacılığının toplam taşıma şekilleri içindeki payı %53'lere ulaşmıştır. Hem en düşük maliyetli hem de güvenli olması denizyoluyla taşımacılığa olan ilginin ve talebin artmasını sağladığı söylenebilir.

Diğerleri olarak belirtilen rakamlar ise yolcu beraberinde yurda getirilen veya yurtdışına götürülen eşyaya ait veriler olduğu düşünülmektedir. Her ne kadar yolcu beraberinde getirilip götürülseler de netice itibarıyla bu dört taşıma şekillerinden biriyle yapılmıştır.

Aşağıda açıklanan teslim şekillerinin birkaçı deniz yoluyla yapılırken diğerleri tüm taşıma türleriyle yapılabilmektedir. Deniz yoluyla yapılan teslimlerde genel olarak diğer maliyetler, navlun ve sigorta ödenmiş teslim şekli olan CİF (Cost, Insurance and Freight)

ve diğer masraflar ve sigortanın ödendiği teslim şekli olan CFR (Cost and Freight) beyannamelerde görülmektedir. Ancak pandemi ile başlayan tedarik zinciri sorunu ve kurlardaki aşırı yukarı yönlü hareketlilik navlun fiyatlarının aşırı yükselmesini tetiklemiş ve bu durum navlun bedelini yüklenen satıcıları zor durumda bırakmış ve tarafları farklı arayışlara sevk etmiştir.

Tablo 3: Türkiye’de Taşıma Şekillerine Göre İthalat (Milyon ABD \$)

Taşıma Şekli	2016 yılı	2017 yılı	2018 yılı	2019 yılı	2020 yılı	2021 yılı	2022 yılı
Denizyolu	121.013	138.597	136.737	112.968	114.838	157.391	193.796
Demiryolu	1.769	1.294	1.299	1.448	2.145	2.891	2.968
Karayolu	36.716	40.374	39.129	37.177	41.883	48.896	59.446
Havayolu	23.107	34.440	28.757	29.238	39.260	26.057	38.582
Diğerleri	19.584	24.010	25.230	29.514	21.390	36.190	68.917
Toplam	202.189	238.715	231.152	210.345	219.516	271.425	363.709

Kaynak: TÜİK (www.tuik.gov.tr, Erişim tarihi: 22.05.2023)

3.2.1. İşyerinde Teslim (EXW)

Exworks teslim şekli, uluslararası ticarete konu eşyanın satıcının mülkiyetindeki veya tasarrufu altındaki bir işyeri, depo vb. yerde alıcının tasarrufuna bırakılması veya teslim edilmesini ifade etmektedir. Burada dikkat edilecek husus tarafların, teslim yerini mümkün olduğunca açıkça belirlemeleridir. Telim yerinin açıkça belirlenmesi risk ve masraflar bakımından önem arz etmektedir çünkü belirtilen yere kadar meydana gelen masraflar ve riskler satıcıya aitken malların belirlenen yerde tesliminden sonra meydana gelecek masraflar ve riskler alıcıya ait olur. Bu teslim şeklinde satıcılar daha az yükümlülük alırken, en büyük sorumluluk alıcılara yüklenmiştir. Dolayısıyla satıcılar açısından en avantajlı teslim şekli olarak tercih edilmesi önerilmektedir.

3.2.2. Belirlenen Yerde Teslim (DAP)

Delivered at Place teslim şeklinde malı ihraç edecek olan kişi (satıcı) sattığı eşyayı, tarafların sözleşmede üzerinde anlaştıkları varış yerine getirilerek taşıt üstünde alıcısına teslimini ifade eder. Satıcı eşyayı alıcının ülkesinde teslim ettiği için kendi ülkesindeki nakliye ücretlerini, gümrük işlemlerini (ihracat işlemleri) ve diğer masraflar ile riskleri yüklenmiş olur. Ancak alıcının ülkesindeki ithalata ilişkin gümrük işlemleri, iç nakliye ve diğer masrafları alıcıya aittir. Bu teslim şekli satıcıya teminat sigortası ödeme zorunluluğu getirmemektedir. Örneğin Türkiye’deki Ali Şirketinin Almanya’daki Hans Şirketine mal göndermesi durumunda, Ali kendi ülkesindeki eşyanın limana gönderilmesi için nakliye, yükleme boşaltma, limandaki ardiye ve gümrükte ödenecek vergi resim ve harç masraflarını ve gümrükleme masraflarını yüklenmiş olur. Söz konusu mallar Almanya’ya vardığında limanda alıcısına teslim edilmiş sayılır ve oradaki gümrük prosedürlerinin uygulanması ve giderler alıcıya ait olmaktadır.

3.2.3. Belirlenmiş Yerde Boşaltılmış Olarak Teslim (DPU)

Delivered at Place Unloaded tüm taşıma türleriyle gerçekleşebilmektedir. Satıcının alıcıya göre yükümlülüklerinin daha fazla olduğu bir teslim şeklidir. Kontrol, ambalaj, işaretleme, çıkış gümrük işlemleri, lisans, izinler, yükleme, navlun ve boşaltma hizmetleri satıcının sorumluluğundadır. Bu teslim şeklinde sadece varış gümrük idaresindeki işlemler ve resmi izinler alıcının sorumluluğundadır. Sigorta yükümlülüğü satış sözleşmesinde hangi tarafa yüklenilmişse o tarafın sorumluluğundadır (ICC Incoterms 2020).

3.2.4. Taşıyıcıya Masrafsız Teslim (FCA)

Free Carrier ile satıcının sorumluluğu, eşyaların gümrükteki ihracat işlemlerini tamamladıktan sonra tarafların malın teslim yeri konusunda anlaştıkları yer ve tarihte taşıma sorumluluğunu yüklenmiş lojistik firmasına eşyaların teslimiyle tamamlamış olur. Bu noktadan sonra tüm sorumluluklar alıcıya geçer. Taşıma “Navlun” ücreti, sigorta primi diğer tüm giderler alıcı tarafından ödenir. Örnek olarak, eşya tır ile gönderilecekse eşyanın tır şirketine teslimi verilebilir.

3.2.5. Taşıma Ödenmiş Olarak Teslim (CPT)

Carriage Paid To teslim şeklinde gönderici/ihracatçı, kendi ülkesinde malların ihracatına ilişkin gümrük işlemlerini yerine getirir ve malın varış yerine kadarki taşıma ücretini öder. Satıcının malları sigortalama sorumluluğu yoktur. Satıcının malları ilk taşıyıcıya teslim etmesiyle anlaşmadan doğan teslim borcunu ifa ettiği kabul edilir. Navlun hariç teslimden itibaren doğabilecek her türlü risk ve giderler ile alıcının kendi ülkesindeki malın ithaline ilişkin gümrük işlemleri ve diğer giderler alıcıya aittir.

CPT terimi karayolu, demiryolu, havayolu ve bunlardan oluşan çok yöntemli taşımacılık yaklaşımlarında kullanılabilir (Canitez ve Ünüsan, 2018, s. 224).

3.2.6. Taşıma ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim (CIP)

Carriage and Insurance Paid To teslim şeklinde satıcı, taşıma “navlun”, sigorta primini ödeyerek ona göre bir CPT fiyatı belirler. Ayrıca gönderici kendi ülkesindeki gümrük işlemlerini yapar ve giderleri karşılar. Malların taşıyıcıya teslimiyle beraber sorumluluğu sona erer ve bu noktadan sonra meydana gelen tüm gider ve hasarlar malın alıcısına ait olur. Varış yerindeki masraflar ve ithalat işlemleri ise alıcıya aittir. CIP çok yöntemli taşımacılıkta kullanılabilir.

3.2.7. Gümrük Resmi Ödenmiş Olarak Teslim (DDP)

Delivery Duty Paid teslim şeklinde de gönderici kendi ülkesindeki masrafları ve riskleri üstlenmekte, malın ihracat işlemlerini yapmakta, taşıma sözleşmesini ve ödemesi yaparak malın varış ülkesindeki alıcısına ithalat işlemlerini ve vergileri ödemiş şekilde teslim eder. Teslimden sonraki harcamalar ve riskler alıcıya aittir. Basit bir deyimle alıcı malın parasını öder ve malı teslim alır.

3.2.8. Geminin Yanında Teslim (FAS)

Free Alongside Ship teslim şeklinde de satıcı, gemi neredeyse malları geminin bulunduğu yere “geminin yanına” götürerek teslim borcunu ifa etmiş olur. Teslim anından itibaren mallara dair vuku bulan/bulacak herhangi bir gider ve risk alıcıya aittir. Burada gerek malın hareket ülkesinde gerek varış ülkesindeki tüm giderler alıcıya aittir. Bu giderlere

ihracat gümrük işlemleri, yurtdışı nakliye, taşıma, ithalat gümrük işlemleri, ödemler ve diğer masraflar dâhil edilir. Masraflar alıcıya ait olmak koşuluyla satıcı sadece malları belirtilen yere getirerek sorumluluğunu yerine getirmektedir.

3.2.9. Gemide Masrafsız Teslim (FOB)

Free On Board, malların gemi küpeştesinde alıcıya teslimi anlamına gelmektedir. Satıcı malları hazırlar, gümrük çıkış işlemlerini tamamlar ve alıcının temin edip belli bir tarih ve limanda hazır tuttuğu gemiye yükler. Bu teslim işleminde satıcının sorumluluğu yükleme esnasında malların gemi küpeştesini havada iken geçmesi ile sona ermektedir (Karagül ve İter, 2016, s.44).

3.2.10. Mal Bedeli ve Taşıma “Navlun” Ödenerek Teslim (CFR)

Cost and Freight teslim şeklinde satıcı, ihracat konusu malı kendine ait yerde (iş yeri, depo vs.) iç nakliye aracına yükler ve yüklemenin yapılacağı limana taşır, gümrükteki ihracat işlemlerini yerine getirir. Malın gemiye yüklenmesini sağlar ve taşıma tutarını öder. Burada sigorta primini alıcı öder. Alıcı malın sevkinden önce sigorta işlemlerini yapar. Malın varış ülkesindeki ithalat işlemlerinin yapılması, ödenecek vergi ve diğer mali yükümlülükler ile yükleme, boşaltma, iç nakliye ve diğer giderler alıcıya aittir. Yani satıcı mal bedeline navlun için ödediği tutarı dâhil ederek CFR fiyatını belirler.

3.2.11. Mal Bedeli, Sigorta ve Taşıma “Navlun” Ödenerek Teslim (CİF)

Cost, Insurance and Freight teslim şeklinde malın göndericisi/ihracatçısı, malın bulunduğu yerden gemiye yükleneceği limana kadarki riskini üstlenmekte ve vuku bulan giderlerini kendisi ödemektedir. Gönderici, sözleşmeden doğan borcundan dolayı malın gideceği ülkeye kadarki taşıma (Navlun) tutarını ve oluşabilecek risklere karşı sigorta primini öder ve ihracata ilişkin gümrük işlemlerini tamamlayarak malları gemiye yükler. Malın geminin küpeştesini geçmesi ile satıcının teslim borcunu ifa ettiği kabul edilir. Malın tesliminden sonra vuku bulacak gider, hasar vb. durumlar alıcıya aittir. Alıcı da malın bedelini öder ve kendisine ulaşan belgelerle kendi ülkesindeki ithalat işlemleri gerçekleştirir. Malın varış ülkesindeki millileşmesi için katlanılan giderler ile diğer masraflar da alıcıya aittir.

3.3. Dış Ticarete Ödeme Şekilleri

Ülkelerarası ticarete, tarafların birbirine güven duyup duymadığına ve iş hacmine göre ödeme türlerinde alternatif tercihler yapılabilmektedir. Yapılan tercihlere göre tarafların aldığı risk belirlenmektedir. Kendi çıkarlarını düşünen taraflar, kendileri için en güvenli ödeme yöntemini tercih etme eğilimi gösterirler. Farklı ülkelerdeki gerçek ve tüzel kişiler arasında gerçekleşen ticari işlemlerde (eşya alım satım ve ödeme işlemleri) teslim ve ödemeler büyük çoğunlukla farklı zamanlarda gerçekleşmektedir. Teslim ve ödeme zamanlarının farklı olması, gönderici ve alıcının kendisi açısından en güvenli tercihlere yönelmesinden kaynaklanmaktadır.

İthalatçı, kendisini güvenceye almak için önce eşyayı teslim almayı daha sonra ödeme yapmayı arzularken ihracatçı açısından en güvenli yöntem ödemenin peşin yapılması eşyanın sonra gönderilmesidir (Koç, 2018, s. 66). Ödeme şekilleriyle ilgili dünyanın farklı bölgelerinde bazı ödeme şekillerinin daha yaygın olduğu görülmektedir (Polat, 2008, s. 210).

Tablo 4: Türkiye’de Ödeme Şekline Göre İthalat (Milyon ABD Dolar)

Ö. Şekli	2016 yılı	2017 yılı	2018 yılı	2019 yılı	2020 yılı	2021 yılı	2022 yılı
M. Mukabili	80.167	107.600	126.040	130.132	130.148	167.804	241.955
Peşin Öd.	63.051	63.378	58.843	42.989	52.792	60.979	72.170
V. Mukabili	9.809	10.217	7.600	6.119	5.935	6.971	7.207
Akreditif	10.015	10.665	9.286	4.564	4.797	6.888	7.036
V. Akreditif	8.714	11.672	10.664	12.847	9.986	16.607	18.662
Bedelsiz	10.703	15.016	11.575	11.027	13.192	8.908	11.951
K. Kredili	13,116	10,754	189,16	1.119	1.109	1.444	2.598
Toplam	202.189	238.715	231.152	210.345	219.516	271.423	361.579

Kaynak: TÜİK (www.tuik.gov.tr, Erişim tarihi: 22.05.2023)

Tablo 4 verilerine göre ödeme şekilleri arasında mal mukabili ödeme ve peşin ödeme şekilleri ithalatı en çok kullanılan ödeme şekilleri olmuşlardır. Dış ticaretle uğraşanlar ithalatı ödeme şekli olarak akreditifli ödemeler içerisinde en çok vadeli akreditife başvurmuştur.

2022 yılında 361.579 milyon dolar olarak gerçekleşen ödemenin 241.955 milyon doları M. Mukabili olarak gerçekleşmiştir. Mal mukabili gerçekleşen işlemler 2016-2022 yılları arasında istikrarlı bir şekilde artmış ve 2022 yılında bir önceki yıla oranla yaklaşık %44' lük bir yükseliş kaydettiği görülmektedir.

Tablo 5: Türkiye’de Ödeme Şekline Göre İhracat (Milyon ABD Doları)

Ö. Şekli	2016 yılı	2017 yılı	2018 yılı	2019 yılı	2020 yılı	2021 yılı	2022 yılı
M. Mukabili	98.131	103.790	118.161	119.598	112.826	149.549	170.187
Peşin Öd.	16.266	21.909	18.480	22.975	24.229	34.584	42.828
V. Mukabili	20.984	21.854	22.869	21.279	18.602	22.011	22.122
Akreditif	8.218	9.652	10.511	11.064	8.514	12.665	12.271
V. Akreditif	1.699	1.866	2.565	2.421	2.373	2.705	2.512
Bedelsiz	1.479	2.462	1.788	1.899	1.556	1.705	2.120
K. Kredili	4	4,394	10,60	15,66	10,16	29	39
Toplam	149.247	164.494	177.169	180.833	169.638	223.248	252.079

Kaynak: TÜİK (www.tuik.gov.tr, Erişim tarihi: 22.05.2023)

Tablo 5 verileri incelendiğinde ihracatta kullanılan ödeme şekillerinde de mal mukabili ödeme, peşin ödeme ve vesaik mukabili ödeme şekilleri en çok başvurulanan ödeme şekilleri olduğu görülmektedir. Dış ticaretle uğraşanlar tarafından akreditifli ödeme şekilleri içinde vadeli akreditifin daha çok tercih edildiği görülmektedir. 2022 rakamlarına bakıldığında 170.187 Milyon dolar mal mukabili, 42.828 Milyon dolar peşin

ödeme ve 22.122 Milyon dolar vesaik mukabili ödeme gerçekleşmiştir. 2022 yılında 14.783 Milyon dolarlık Akreditifli ödemenin 2.512 Milyon dolarlık kısmı Vadeli akreditif olarak gerçekleştiği görülmektedir.

3.3.1. Peşin Ödeme

Göndericinin/ihracatçının mal bedelini, malların sevkiyatından önce tahsil ettiği ve malları, ödemenin gerçekleşmesinden sonra alıcıya/ithalatçıya gönderdiği ödeme şeklidir. Alıcı açısından riskli olan bir ödeme şeklidir.

Peşin ödeme şeklindeki işlemlerin iş süreçleri sıralandığında (Ağsakal ve Erkan, 2016, s. 581-588);

1. İthalatçı, bankasına söz konusu malın bedelini öder veya ödeme yapması için talimat verir.
2. İthalatçının bankası verilen bu talimatla malın bedelini ihracatçının bankasına havale eder.
3. İhracatçının bankası malın bedelini ihracatçının hesabına transfer eder.
4. İhracatçı malın bedelini aldıktan sonra malı hazırlar ve ihracat işlemlerini başlatır.
5. İhracatçı, işlemleri tamamlayarak malları taşıyıcıya teslim ederek sevk eder, mala ait belgeleri de alıcıya teslim edilmesi için kendi bankasına talimat verir.
6. İhracatçının bankası belgeleri ithalatçının bankasına gönderir.
7. İthalatçının bankası belgeleri ithalatçıya teslim eder.
8. İthalatçı eline geçen belgelerle mallarını gümrükten çeker.

3.3.2. Mal Mukabili Ödeme

Gönderici/ihracatçı tarafından sevk edilen mallar, alıcı/ithalatçı tarafından gümrüklerden çekildikten sonra mal bedelinin ihracatçıya gönderildiği ödeme şeklidir. Burada tahsilat, mallar gönderildikten sonra gerçekleştirebileceği için ihracatçı açısından riskli bir ödeme şeklidir.

Eximbank tarafından müşterilerine sunulan “ihracat alacak sigortası” ürünü (Bayram, 2019, s. 209-216) bu ödeme şeklinin ihracatçılar tarafından kullanılması ihracatçıları, mal/hizmet bedelinin ödenmemesi rizikosuna karşı korumaktadır.

3.3.3. Vesaik (Belge) Mukabili Ödeme

Göndericinin/ihracatçının sevk ettiği malların, alıcı/ithalatçı tarafından kendi ülkesindeki gümrükten çekilebilmesi için mallara ilişkin belgelerin gönderici tarafından muhabir bankaya, muhabir banka tarafından amir bankaya ve amir bankadan alıcıya gönderilmesi ve amir banka tarafından alıcıya teslim edilmesiyle gerçekleşen ödeme şeklidir. Ancak burada mal bedelinin tahsili, muhabir bankanın amir bankaya evrakların kendisi tarafından teslim alındığını bildirmesiyle paralel olarak gerçekleşmektedir.

3.3.4. Kabul Kredili Ödeme

Göndericinin/ihracatçının sevk ettiği malları, ithalatçının/alıcının kendi ülkesinin gümrüğünden çekmesi için ihracatçının evraklara ilave olarak gönderdiği poliçenin alıcı tarafından kabul edilmesi (imzalanması) şartına bağlı olan ödeme şeklidir. Gönderici önce malları sevk eder ve malların sevkine paralel olarak mallara ait evrakları banka aracılığıyla alıcıya gönderir. Alıcı evraklarla beraber gelen poliçeyi imzaladıktan sonra mallara ait evrakları kendi bankasından alabilir. Poliçenin imzalanmasıyla alıcı poliçede yazılı tutarı belirtilen tarihte ödeyeceğini kabul etmiş olur. Eğer alıcının bankası tarafından aval verilmişse poliçedeki tutarın vadesinde ödeneceği banka tarafından garanti edilmiş olur. Bu ödeme şekli alıcıya vadeli mal alma imkânı sunar. Kabul kredili ödemenin üç şekli vardır. Bunlar;

- Kabul Kredili Mal Mukabili Ödeme: Mal mukabilinin bir poliçeye bağlandığı durumu ifade eder. Bankanın poliçeye aval vermesi durumunda banka taahhüt borcu altına girmiş olur.
- Kabul Kredili Akreditifli Ödeme: Uluslararası kurallara ve mevzuata göre açılan akreditiflerde sevk belgelerinin, bu belgelerle birlikte sunulan poliçenin ihracatçının bankası veya muhabir bankaca kabulünü takiben serbest bırakılarak bedellerinin poliçe vadesinde ödenmesine imkân veren bir ödeme şeklidir (<https://www.halkbank.com.tr>, Erişim tarihi: 22.05.2022).
- Kabul Kredili Vesaik Mukabili Ödeme: Mallara ait belgelerin, ithalatçıya/alıcıya poliçenin imzalanması yani “poliçenin kabulü” karşılığında verileceğini ifade eden ödeme şeklidir.

3.3.5. Akreditifli Ödeme

Akreditif, alıcının talep ve talimatına dayanarak amir bankanın belli bir tutara kadar, belli bir vade dâhilinde, belli belgelerin ibrazı karşılığında ve öngörülen şartların yerine getirilmesi kaydıyla satıcıya ödeme yapacağını, lehtar tarafından keşide edilen poliçeleri kabul veya iştira edeceğini satıcıya karşı yazılı olarak taahhüt etmesidir (<https://www.isbank.com.tr/is-ticari/akreditif>, Erişim tarihi: 22.05.2022). Ayrıca akreditifte kullanılan kavramlara değinmek konunun anlaşılması açısından önemlidir. Bu kavramlar;

Amir- İthalatçı (Alıcı): İhracatçı (Satıcı) ile anlaştıktan sonra Akreditif işlemini başlatmak üzere bankasına başvuran taraftır.

Lehtar- İhracatçı (Satıcı): Lehine akreditif açılan taraftır.

Amir Banka: Amirin talimatı doğrultusunda akreditifi açan ve ödeme taahhüdünde bulunan bankadır.

Lehtar Banka: Açılan akreditifi lehtara ileten bankadır. Buna muhabir banka da denir.

3.3.5.1. Cayılabilir ve Cayılamaz akreditif

Cayılabilir akreditif, amir bankanın alıcının adına açtığı akreditifi tek taraflı olarak her an iptal edebildiği akreditif türüdür. Cayılamaz akreditif, amir banka tarafından lehtarın onayı olmaksızın geriye alınamayan ve üzerinde yenileme yapılamayan akreditif türüdür. Satıcı açısından cayılabilir akreditife oranla daha güvenilir bir konuma sahiptir. İhracatçının rızası olmadan akreditifte değişiklik yapılamaz (Vurucu ve Arı, 2017, s. 86).

3.3.5.2. Teyitli ve Teyitsiz akreditif

Muhabir banka, akreditifi lehtara (ihracatçı) iletirken alıcı/ithalatçının bankasının yetkisiyle akreditife teyit verirse bu teyitli akreditif denir. Teyitle beraber muhabir/teyit bankası da ihracatçının alacağı konusunda lehtara karşı sorumludur.

Teyitsiz akreditif, muhabir bankanın ödeme konusunda herhangi bir sorumluluğunun olmadığı akreditif türüdür. Muhabir banka sadece açılan akreditifi ihracatçı firmaya iletmekle yükümlüdür. Muhabir banka, ihracatçı firmaya ilettiği akreditif ile taraflar

arasında gerçekleştirilen sözleşmeyi karşılaştırarak birbirlerine uygunluğunu denetlemekle sorumludur (Gökgöz ve Şeker, 2014, s. 96).

3.3.5.3. Rotatif akreditif

Alıcı ile satıcı arasında süreklilik gösteren bir alım-satım anlaşmasının olması durumunda kullanılır. Her yükleme için ayrı ayrı akreditif açtırmak yerine kararlaştırılan süre boyunca yapılacak tüm yüklemeleri kapsamak üzere tek bir akreditif açtırılır. Rotatif akreditifler, zamana veya miktara bağlı olarak açılırlar (<https://www.isbank.com.tr>, Erişim tarihi: 22.05.2022).

3.3.5.4. Red-clause (Kırmızı Şartlı/Peşin Ödemeli) akreditif

Bu tip akreditiflerde, akreditif tutarının bir kısmı veya tamamı malların sevkiyatından önce satıcıya peşin olarak ödenir (<https://www.isbank.com.tr>, Erişim tarihi: 22.05.2022). Kırmızı şartlı akreditifi açtıran firmalar peşin ödemeye imkân veren kısım kadar bir riske girerler. Peşin ödenecek meblağın hangi şartlarla ihracatçıya ödeneceği akreditif metninde belirtilmelidir (Cantekin, 2017, s. 107). Kırmızı şartlı olarak anılmasının nedeni peşin ödeme şartının kırmızı olarak yazılmasıdır.

3.3.5.5. Gren-clause (Yeşil Şartlı) akreditif

Yeşil şartlı akreditifler de Kırmızı şartlı akreditiflere benzemektedir. Aradaki fark, yeşil şartlı akreditiflerde mallar sevk edilmeden önce akreditifi açan banka adına bir depoya teslim edilir ve malların banka adına depoya teslim edildiğine dair ambar makbuzunun bankaya teslim edilmesiyle akreditif kullanılabilir.

3.3.5.6. Devredilebilir akreditif

Akreditif lehtarının, akreditif tutarının tamamını veya belirli bir kısmını diğer bir firmaya/firmalara devretme olanağı bulunan akreditiflerdir (<https://www.teb.com.tr> , Erişim tarihi: 22.05.2022). Yüksek tutardaki mal alımlarında karşılaşılan mali yetersizlik durumlarında ve kredi temin edilememesi durumlarında başvuru bir yöntemdir.

3.3.5.7. Teminat akreditifi

Teminat akreditifi, ticari akreditiflerin kapsadığı mal ve hizmet satış bedelinin ödenmesi dâhil her türlü taahhüdün yerine getirilmemesi halinde teminat akreditif şartları gereği ödeme yapılacağını taahhüt eder. Teminat akreditifleri, teminat mektubu hükmünde olduğundan “Teminat akreditifi” olarak tanımlanmaktadır (Meral, 2019, s. 518-519). Bu akreditifte, ödeme taahhüdü bankalar tarafından yerine getirilmektedir.

3.3.5.8. Vadeli akreditif

Akreditif tutarının, vesaikin bankaya ibrazında değil de herhangi bir poliçe olmaksızın saptanmış bir süre sonra ihracatçıya ödendiği akreditiflerdir (<https://www.teb.com.tr> , Erişim tarihi: 22.05.2022).

3.3.6. Konsinye Satış ile Ödeme

Eşyanın, yurt dışı piyasalarda yer edinmesi ve satılması için aracılar eliyle yabancı piyasalardaki alıcılara tanıtılmasını ifade eder.

3.3.7. Mahsuben Ödeme

Yurtdışına satılan bir eşyanın parasal karşılığıyla yine yurtdışından alınan mal bedelinin ödenmesini ifade eder. Bir nevi malların takası denebilir. Alım satım tutarlarında bir farklılık olması durumunda bu fark nakit ödemeye giderilir.

4. LİTERATÜR TARAMASI

Çalışma konusuna ilişkin literatür taraması sonucunda dış ticaret işlemlerini, TMS 2 ve TMS 21 standartlarına göre ayrı veya bütünsel olarak ele alan çalışmaların olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Turna (2015) Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi isimli çalışmasında, dış ticaret işlemlerinin karmaşıklığının işletmelerin işlem yükünü arttırdığına değinilmiştir. Dış ticarete faaliyette bulunan işletmelerin muhasebe işlemlerinde ihtisaslaşması gerektiğini vurgulamıştır.

Karagül ve İlter (2016) Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi isimli çalışmalarında, dış ticaret işlemlerinin masraflı, daha fazla dikkat ve emek gerektiren karmaşık işlemler olduğuna değinmiş ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinin ihtisas gerektirdiğini vurgulamıştır. Ayrıca dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, muhasebe uygulama genel tebliğine ve muhasebe standartlarına uygun şekilde yapılması gerektiğine değinmiştir.

Ağsakal ve Baral (2016) Dış Ticaret İşlemlerinin TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre Muhasebeleştirilmesi isimli çalışmalarında, dış ticaret işlemlerinde kur farkının muhasebe kayıtlarına alınması hususunda VUK ve TMS arasındaki uygulama farklılıklarına değinmiştir. Sonuç olarak, dış ticaret yapan işletmeler nezdinde finansal verilerin standartlara uygun şekilde raporlanması hususunda farkındalık oluşturulması gerektiği vurgulanmıştır.

Akpınar ve Bilginer (2018) Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi isimli çalışmalarında, dış ticaret işlemlerinde meydana gelen vade farkı tutarlarının VUK hükümlerince malın maliyetine eklendiğini, TMS-2 Stoklar standardına göre de malın maliyetinden ayrıştırılarak finansman giderinde muhasebeleştirilmesi gerektiğine değinilmiştir. Parasal kalemlere ilişkin kur farklarının TMS-21'e göre dönem kar veya zararında muhasebeleştirilmesinin uygun olacağı vurgulanmıştır.

Yılmaz ve Teker (2020) Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları ve VUK ile Karşılaştırılması isimli çalışmalarında, kur farkının muhasebeleştirilmesi konusunda VUK ve TMS' ye göre farklı uygulamaların olduğuna değinilmiştir. Vadeli stok alımlarından kaynaklanan vade farklarının da VUK' a ve TMS' ye göre farklı hesaplarda muhasebeleştirildiği

belirtmiştir. Bu nedenle vergi mevzuatının muhasebe standartlarına göre yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Yılmaz (2020) Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları ve VUK ile Karşılaştırılması isimli çalışmada, işletmelerin hem VUK' a hem de muhasebe standartlarına göre raporlar hazırlamasının güç durumlar yarattığı belirtilmiş ve bu raporları kullananları da yanıltacağına değinilmiştir. Bu nedenle vergi mevzuatının standartlara uyumunun sağlanması için yasal düzenlemelerin yapılması gerekliliği vurgulanmıştır.

Özkan (2021) Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi isimli çalışmada, firmaların standartlara göre muhasebe kayıtlarını yapmasının hem uyum sorununu ortadan kaldıracağını hem de finansal verilerin mali tablolara doğru ve karşılaştırılabilir şekilde sunulmasını sağlayacağına değinmiştir. Vergi usul kanunu ile muhasebe standartları arasında uygulamada farklılıkların olduğunu vurgulamıştır. Muhasebe kayıtlarında farklılıklar arz eden kur ve vade farkı kayıtları örnek uygulamalar ile gösterilmiştir. Son olarak, farklılıkların giderilmesi için yasal düzenlemelerin gerekli olduğu vurgulanmıştır.

Ç. Pehlivan (2021) Dış Ticaret İşlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi isimli çalışmada, TMS-2 Stoklar standardına göre ithalata konu eşya ile ilişkili giderlerin eşyanın maliyetine eklendiğine, eşyanın stoklara alınmasından sonra meydana gelen vade ve kur farklarının dönem gideri olarak muhasebe kayıtlarına alındığına değinmiştir. Kur ve vade farklarının özellikli bir varlıkla ilgili olması durumunda ilgili varlığın maliyetine ilave edileceği vurgulanmıştır. Sonuç olarak ithalat ve ihracat faaliyetlerinde oluşan kur farklarının TMS-21 Kur Değişimini Etkileri standardına göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiği vurgulanmıştır.

Kaya (2021) Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi isimli çalışmada, dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinin ihtisas muhasebesi olduğunu vurgulamıştır. İthalat ve ihracat ile ilgili muhasebe işlemlerinin, muhasebenin temel ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygun bir şekilde yapılması gerektiğine değinmiştir.

5. DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS 2 STOKLAR VE TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Küresel yatırım portföylerine sahip uluslararası yatırımcılar ve diğeri sermaye piyasası katılımcıları ile uluslararası ticarete taraf olan farklı ölkelerdeki şirketlerin aynı őeyleri anlamasını sağılayacak doğıru, őeffaf, güvenilir ve karşılaştırılabilir raporların talep edilmesi ve öneminin artması üzerine 1973 yılında kurulan ve bugünkü adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) vakfı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve 3 Kasım 2021 de oluőturulan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) olmak üzere iki kuruldan oluşturmaktadır. Bu iki kurul yatırımcılara bilgilerin kaydedilmesi için kurallar sunarken şirketlere de kısa, orta ve uzun vadede kurumsal değeri yaratmak ve sürdürülebilirlik hakkında bilgi sağılamaktadır.

IASB, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/uluslararası muhasebe standartlarını belirlerken ISSB ise UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartlarını belirlemektedir. Muhasebe standartları, bir şirketin finansal tablolarının nasıl hazırlanması gerektiğini belirler. Sürdürülebilirlik açıklama standartları, bir şirketin değeri yaratmasına yardımcı olabilecek veya değeri yaratmayı engelleyebilecek sürdürülebilirlikle ilgili faktörler hakkındaki bilgilerin nasıl açıklanacağını belirlemektedir.

Ölkemizde de uluslararası finansal raporlama/uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu ulusal finansal raporlama/ulusal muhasebe standartlarını oluőturmak ve yayımlamak üzere 02.11.2011 tarih 660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) görevlendirilmiş ve yetkilendirilmiştir. KGK aynı zamanda bağımsız denetim işlemlerini gerçekleőtiren şirketlerin denetim raporlarını denetleme yetkisine de sahiptir.

TTK. 397-398 inci maddelerinde belirtildiğı üzere denetime tabi şirket ve şirket toplulukları Uluslararası Denetim Standartlarına uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir ve bu denetim, şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporunun TMS, kanun vs. mevzuata uygunluğunu kapsamaktadır.

Ölkemizde diő ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde işletmelerin kullanabilecekleri çok sayıda TMS/IFRS mevcuttur. Ancak çalışmada bu standartlardan sadece TMS 2 Stoklar ve TMS 21 Kur Değıőim Etkileri Standartları (diő ticarete en çok kullanıldıkları için) işlemlerdeki etkileri dikkate alınarak açıklanacaktır.

5.1. Amaç ve Yöntem

Çalışmanın amacı; Dış ticaretle uğraşan firmalar, mali kurumlara karşı sorumluluklarından dolayı ithalat ve ihracat işlemlerine ilişkin stok hareketlerinin ve meydana gelen kur değişimlerinin muhasebe kayıtlarını VUK gereklerine göre gerçekleştirirler. Ancak işletme bağımsız denetime tabi ise bazı muhasebe kayıtlarının ilgili muhasebe standartlarına göre farklı kaydedilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, gümrük ve vergi mevzuatı çerçevesinde eşyanın kıymetinin nasıl belirlendiğine, gümrükte tahsil edilen vergi matrahlarının nasıl hesaplandığına yer verilmiştir. Ayrıca TMS 2 Stoklar ve TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standartları ile VUK hükümlerinin uygulamalardaki benzerlik ve farklılıklarına yer verilerek farkındalık oluşturulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın önemi; Literatürde dış ticaret işlemlerinin TMS 2 Stoklar ve TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardına göre muhasebeleştirilmesiyle ilgili çalışmalar mevcuttur. Ancak eşyanın kıymetinin belirlenmesi aşamasında dikkat edilmesi gereken hususların muhasebeleştirilmesi esnasında gümrük mevzuatına ilişkin çok az sayıda çalışmanın olduğu görülmektedir.

Bu kapsamda, gümrük ve vergi mevzuatının birlikte dikkate alınarak TMS 2 Stoklar ve TMS 21 Kur Değişimini Etkileri standartları çerçevesinde ithalat ve ihracat işlemlerinin muhasebe kayıtları, firma uygulamaları üzerinden gösterilmektedir.

Çalışmanın yöntemi; Sadece bir firma bünyesinde bütün ödeme yöntemlerine ilişkin işlemlere ulaşmanın güç olması veya mümkün bulunmaması nedeniyle farklı firmalardan elde edilen veriler ışığında farklı ödeme yöntemlerine uygun firma uygulamaları üzerinden muhasebe işlemleri açıklanmıştır.

5.2. Stoklar

İthalat yapan firmaların ticari faaliyetlerinin temelini stoklar oluşturmaktadır. Bu işletmeler, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) ise mal ithalatında TMS 2 Stoklar standardına göre muhasebe kayıtlarını oluşturacaktır. KAYİK dışındaki bağımsız denetime tabi olan büyük ve orta boy işletmeler ise BOBİ FRS bölüm 6'ya göre muhasebe kayıtlarını gerçekleştireceklerdir (Akpınar ve Bilginer, 2018, s. 418).

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruşlara rnek olarak Halka açık şirketler, Bankalar, Emeklilik Fonları ve Kredi sağlayan diğer şirketler verilebilir. KAYİK kapsamında yer alan sermaye piyasası kurumları ise Sermaye Piyasası Kanun’unun 35’inci maddesinde düzenlenmiştir.

5.2.1. Stoklar Standardı (TMS 2)

Bu standart kapsamında yer alan stoklar işletmelerde “Olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan, olağan iş akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan, üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan” varlıklardır (TMS 2, Md. 6).

Satın alınan ve tekrar satılmak üzere elde tutulan mallar (rneğin; perakendeci tarafından satın alınan ve tekrar satılmak üzere elde tutulan ticari mallar, tekrar satılmak üzere elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkuller) stok olarak nitelendirilir. Ayrıca işletme tarafından üretilmiş olan veya üretim sürecinde olan mallar ile üretim sürecinde kullanılmak üzere bekletilen hammadde ve malzemeler de stok niteliğindedir. Ancak müşteriyle yapılan bir sözleşmenin ifa edilmesi için katlanılan ve stok (veya başka bir standart kapsamında bir varlık) oluşumuna neden olmayan maliyetler, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat uyarınca muhasebeleştirilir (TMS 2, Md. 8).

5.2.1.1. Standardın amacı ve kapsamı

TMS2 standardının amacı “stoklarla ilgili muhasebe uygulamalarını belirlemektir. Bu standart, stokun net gerçekleşebilir değere indirgenmesi de dâhil olmak üzere, stok maliyetinin belirlenmesi ve sonrasında gider olarak finansal tablolara yansıtılması hakkında rehberlik sağlar.” (Md. 1) ve buna ilave olarak stokların maliyetinin belirlenmesinde kullanılan maliyet hesaplama metotları için yol gösterici açıklamalarda bulunur.

Bu standart, finansal araçlar ve tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler hariç tüm stoklara uygulanır (TMS 2, Md. 2).

Bu standartta yer alan değerleme kavramları;

- Net gerçekleşebilir değer, TMS 2'ye göre “Olağan iş akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin düşülmesiyle elde edilen tutardır. Bir işletmenin, olağan iş akışı içinde stokun satışından elde etmeyi beklediği net tutarı” ifade eder (Md. 6-7) ve sadece işletmeye ait bir değerdir. Bu değer, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden farklı olabilir.
- Gerçeğe uygun değer; Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşen olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek olan tutardır. Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde stoka ilişkin asıl (veya en avantajlı) piyasada gerçekleşen olağan satış işlemi ortaya çıkan fiyatı yansıtır. Bu değer işletmeye özgü bir değer değildir (TMS 2, Md. 6-7).

Stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı üzerinden ölçülür.

5.2.1.2. Stoklarda maliyet hesaplama yöntemleri

Maliyet hesaplama yöntemleri belirlenirken işletmenin yapısı, ne tür üretim yaptığı ve faaliyette bulunduğu çevre dikkate alınmalıdır. İşletmelerin, yapılarına uygun maliyet hesaplama yöntemlerini seçmesi stokların gerçeğe daha yakın olarak değerlendirilmesine katkı sağlayacaktır.

Gerçek Parti Yöntemi: Bu yöntem pahalı, diğer mallardan ayırt edilebilen özelliğe sahip, az alınıp satılan ve üretim miktarı itibarıyla az olan mallar için kullanılabilen bir yöntemdir.

FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) Yöntemi: En önce alınan, üretime gönderilen ve kullanılan malların işletmenin stoklarından ilk çıkan mallar olduğu ve faaliyet dönemi sonu stokta bulunan malların, en son alınan veya üretilen mallardan oluştuğu varsayımına dayanan bir yöntemdir.

Ağırlıklı Ortalama Yöntemi: Bu yöntemde stok maliyetleri, faaliyet dönemi içerisinde alınan veya üretilen malların maliyetleri ile dönem başında işletme stoklarında olan benzerlerinin maliyetinin ağırlıklı ortalaması alınarak belirlenir.

5.2.1.3. Stokların maliyeti ve satın alma maliyeti

TMS ye göre ise Stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülür (TMS 2, Md. 9). Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMS 2, Md. 10).

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından daha sonra vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ile mamul, malzeme ve hizmetlerin edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen taşıma, yükleme-boşaltma ve diğer maliyetleri içerir. Ticari indirimler ve diğer benzer kalemler satın alma maliyetleri belirlenirken indirim konusu yapılır (TMS 2, Md. 11).

5.2.1.4. Stokların dönüştürme maliyeti

Dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim giderleri; yıpranma payı, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri ile üretim sürecinde yer alan kullanım hakkı varlıkları gibi üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri; endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt işçilik gibi üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (TMS 2, Md. 12).

5.2.1.5. Stoklarda vade farkı

İşletme stoklarını vadeli ödeme koşulları ile alabilir. Ancak TMS 2'ye göre "Satın alma anlaşmasının etkin bir şekilde finansman bileşeni içermesi durumunda bu bileşen (örneğin, normal kredi koşulları için geçerli olan satın alma fiyatı ile ödenen tutar arasındaki fark) finansman sağlanan dönem boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara" (Md. 18) yansıtılabileceği ifade edilmiştir. Vadeli alım, peşin alıma nazaran daha maliyetli olduğu için aradaki fark gider olarak muhasebe kayıtlarına alınır.

5.2.1.6. Stoklarda borçlanma maliyeti

Özellikli bir varlığın elde edilmesi, inşa edilmesi veya üretilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, varlığın maliyetine ilave edilmelidir. Kullanıma hazır hale gelmeleri uzun zaman alan köprü, elektrik santrali ve barajlar, inşası uzun süre gerektiren varlıklar, özellikli varlıklar olarak sınıflandırılabilir. Edinildiklerinde satışa veya kullanıma hazır olan varlıklar bu standart kapsamında özellikli varlık değildir. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre bir stok özellikli varlık sınıfına girmiyor ve vadeli alımı ile peşin alımı arasında fark bulunuyorsa bu fark stok maliyetine dâhil edilemez. Dönem giderleri arasında finansal tablolara alınmalıdır (Yılmaz ve Teker, 2020, s. 132-137).

5.2.2. VUK' a Göre Stokların Maliyeti

Vergi Usul Kanun'una göre emtia (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeliyle değerlendirilir ve maliyet bedeli "Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammadde bedeli, mamule isabet eden işçilik, genel imal giderlerinden mamule düşen hisse, genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (isteğe bağlı), ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj bedelini" kapsar (VUK, Md. 275).

Ayrıca VUK' un 262'nci maddesinde de stok maliyetleri "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde tanımlanmış ve aşağıda sayılan giderlerin de maliyet bedeline dâhil edileceği belirtilmiştir.

- İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye, montaj giderleri, resim ve harçlar, tapu harcı, noter harcı, mahkeme giderleri, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri
- İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının;
 - i) Emtia da emtianın stoklara girdiği tarihe kadar,
 - ii) Diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (faiz

giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline dâhil etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.)

- İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri
- Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler,
- Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.
- İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonu maliyet bedeline dâhil etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbest bırakılmışlardır.

5.2.3. Stok Maliyetlerine İlişkin Muhasebe Uygulamaları

VUK' a göre stoklar hem alındığında hem de satıldığında maliyet bedeliyle kaydedilir ve vade farkı maliyet içerisinde takip edilir. Eğer stok içerisinde özellikli varlıklar varsa bunların da vade farkı maliyete yansıtılır.

TMS' ye göre de stoklar maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir ancak vade farkları dönem giderine kaydedilir. Stok kalemlerinde özellikli varlıkların vade farkı maliyete kaydedilir.

5.2.3.1. TMS 2' ye göre muhasebe kaydı

Vade farkının kaydı

A işletmesi 01.09.2021 tarihinde Almanya'daki K işletmesinden bedeli 5.000\$ olan malı 3 ay vadeli olarak 6.000\$ karşılığında satın almış ve ithalat beyannamesinin tescil tarihindeki kur 12 TL'dir.

-----01.09.2021-----

159 Verilen Si. Avansları	60.000
328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	12.000
320 Satıcılar Hs.	72.000

-----/------

TMS 2 madde 18'e göre "işletme, vadeli ödeme ile stok satın alabilir ancak, satın alma anlaşması bir finansman bileşeni içeriyorsa bu bileşen (satın alma fiyatı ile ödenen tutar arasındaki fark) finansman sağlanan dönem boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara" yansıtılacağı hususunda düzenleme yapılmış olduğu için vade boyunca gider olarak kaydedilmektedir. Literatürde bu giderlerin 780 Finansman gideri hesabında kaydedildiği görülmektedir. KGK tarafından hazırlanan taslak hesap planına göre vade farkı giderlerinin muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki hesaplar kullanılmaktadır.

-----01.10.2021-----

650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve	4.000
Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Giderleri	
328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	4.000

-----01.11.2021-----

650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve	4.000
Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Giderleri	
328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	4.000

-----/------

-----01.12.2021-----

650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkları Giderleri ve	4.000
Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Giderleri	
328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	4.000

-----/------

İthalata ilişkin diğer giderlerin kaydı

ABC şirketi 01.08.2021 tarihinde Almanya'daki K şirketiyle sözleşme imzalamıştır. İthal edeceği 50.000\$ bedelli mal için bankaya akreditif açılması için talimat vermiştir. Banka akreditif açma gideri için 3.000 TL ve işletmenin bankadaki hesabından tahsil etmiştir. Navlun giderleri 30.000 TL ve sigorta giderleri 5.000 TL'dir. Malın gümrükten çekilmesi için 300 TL fazla mesai, 36.000 TL KKDF, 500 TL gümrük müşaviri ücreti, yükleme-boşaltma için 2.000 TL ve yurt içi nakliye gideri için de KDV hariç 500 TL ödenmiştir. İthal edilecek mal, gümrük vergisinden muaf tutulduğu için işleme dâhil edilmemiştir. KDV %18'dir. Gönderici firma malları yüklemiş ve belgeleri bankasına teslim etmiştir. ABC şirketi 10.08.2021 de mal bedelini göndermiştir ve işlem günü kur 1\$=12 TL. 20.08.2021 tarihinde beyanname tescil edilmiştir. Teslim şekli FOB olarak belirlenmiştir. Gümrükte ödenen KDV 121.734 TL ve diğer ithalat masrafları peşin ödenmiştir.

Akreditif açma masraflarının ödenmesi

-----01.08.2021-----	
159 Verilen Si. Avansları	3.000
159.02.09 Akreditif açma	
102 Bankalar Hs.	3.000
-----/-----	

Akreditif açma bedelleri malın maliyetine dâhil edilir ve dolayısıyla da bu örnekte olduğu gibi 159 no.lu hesapta kaydedilir.

Mal bedelinin transfer kaydı

-----10.08.2021-----	
159 Verilen Si. Avansları	600.000
159.02.01 Mal bedeli	
102 Bankalar Hesabı	600.000
-----/-----	

Diğer ithalat masraflarının kaydı

İthalat sürecinde meydana gelen ve katlanılan navlun, sigorta, tahmil-tahliye, yurtiçi nakliye, gümrük müşavirlik ücreti giderleri, gümrük vergileri (KDV hariç) ve diğer vergiler (ÖTV, ilave gümrük vergisi, anti dumping vergisi, damga vergisi ve diğer mali yükler) gibi masraflar malın maliyetine eklenir.

-----20.08.2021-----

159 Verilen Si. Avansları **74.300**

159.02.02 Navlun	30.000
159.02.03 Sigorta	5.000
159.02.04 KKDF	36.000
159.02.05 Yükle.-Boşalt.	2.000
159.02.06 Yurtiçi Nakliye	500
159.02.07 Güm. Müş Ücr.	500
159.02.08 Fazla Mesai	300

191 İND. KDV **180**

Nakliyeden KDV	90
Müş. Ücr. KDV	90

100 Kasa Hesabı **74.480**

-----/-----

Alıcı ve satıcının üzerinde uzlaştıkları taşıma şekline göre navlun ve sigorta satıcı tarafından ödenebilmektedir. Bu tür durumlarda yani satıcı navlun ve sigorta masraflarını yüklenirse alıcı (ithalatçı) bunu mal bedeline ilave etmez ve 159 no.lu hesapta kaydının yapılmasına gerek kalmaz.

İthalat beyannamesinin kapatılmasına dair kayıt

-----20.08.2021-----

153 Ticari Mallar 677.300

191 İND KDV 121.734

159 Verilen Si. Avansları 677.300

159.02.01 Mal bedeli 600.000

159.02.02 Navlun 30.000

159.02.03 Sigorta 5.000

159.02.04 KKDF 36.000

159.02.05 Yük.-Boşal. 2.000

159.02.06 Yurt içi nakliye 500

159.02.07 Güm. Müş. Ücr. 500

159.02.08 Fazla mesai 300

159.02.09 Akreditif Mas. 3.000

100 Kasa Hesabı 121.734

-----/-----

Yukarıdaki kayıttan da görüldüğü üzere mal bedeli, akreditif masrafları ve diğer ithalat masrafları 159 no.lu hesapta toplanmakta ve ithalat tamamlandığında ilgili stok hesaplarına aktarılarak stok maliyetlerine ilave edilmektedir. Bunlara ek olarak limanda yapılan ardiye, kantar vb. masraflar da malın maliyetine eklenir ve 159 no.lu hesaba kaydedilir.

5.2.3.2. VUK' a göre muhasebe kaydı

Vade farkı kaydı

İşletme 01.09.2021 tarihinde Almanya'dan 5000\$ bedelli malı 3 ay vadeli olarak 6000\$ almıştır. Beyanname tescil tarihindeki kur 1\$=12 TL'dir.

VUK' a göre malın maliyetine eklenen vade farkları 159 no.lu hesapta kaydedilmektedir.

-----01.09.2021-----

159 Verilen Sipariş Avansları 72.000

320 Satıcılar 72.000

-----/-----

-----01.09.2021-----

153 Ticari Mallar 72.000

159 Verilen Sipariş Avansları 72.000

(Malın stoklara alınma kaydı)

-----/-----

İthalata ilişkin diğer masrafların kaydı

İthalatta tahsil edilen vergiler ve diğer mali yükümlülükler ile malın işletme stoklarına alınmasına kadar katlanılan masraflar malın maliyetine eklendiği için TMS2 stoklar standardına uygun düşmekte ve dolayısıyla muhasebe kayıtlarında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

5.3. Kur Farkları

Ülkeler arasındaki mal ve hizmet alım satımlara ilişkin bedeller yabancı paralarla ödendiği için her ülkedeki gerçek ve tüzel kişiler yaptığı ticari işlemlerin bedelini kendi ülkesinin para birimiyle hesaplarına kaydetmektedir.

Dış ticaret işlemlerinin ana konularından bir tanesi de bu kur değişiminin finansal tablolara doğru şekilde yansıtılmasıdır (Ağsakal ve Baral, 2016, s. 267).

5.3.1. Kur Değişiminin Etkileri Standardı (TMS 21)

5.3.1.1. Standardın amacı ve kapsamı

TMS 21 standardının amacı, “yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir.” (Md. 1) olarak ifade edilmiştir.

Bu standart;

- TFRS 9 Finansal Araçların kapsamına giren türev işlemler ve bakiyeler hariç olmak üzere, yabancı para işlemlerinin ve bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde
- İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon (oransal konsolidasyon) ya da öz kaynak yöntemi uygulanarak dâhil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde
- İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde uygulanır (TMS 21, Md. 3).

TFRS 9 birçok yabancı para türevine uygulandığından, söz konusu türev ürünler bu standardın kapsamı dışındadır. Ancak TFRS 9 un kapsamında olmayan yabancı para türevleri (örneğin, diğer sözleşmelerde saklı yabancı para türevleri) bu standardın kapsamındadır. Ayrıca bu standart, bir işletmenin türev ürünlerine ilişkin tutarları ağırlıklı kullanılan para biriminden sunum para birimine çevirirken de uygulanır (TMS 21, Md. 4).

Bu standart, yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma da dâhil olmak üzere yabancı para cinsinden kalemlere ilişkin korunma muhasebesine uygulanmaz, korunma muhasebesi için TFRS9 uygulanır (TMS 21, Md. 5).

Dış ticaret işlemleri yabancı paralarla yapıldığı için bu işlemlerin parasal karşılıkları şirket veya işletmelerin bulundukları ülkelerin resmi para (geçerli para birimi) birimleri ile muhasebeleştirilir.

TMS 21 standardı, yabancı paraların finansal tablolara nasıl yansıtılacağını ve resmi para birimine nasıl dönüştürüleceğini düzenlemektedir.

Yabancı paraya dayalı bir işlem aşağıdaki işlemlerden oluşur;

- İşletme tarafından alınıp satılan mal ve hizmetlerin fiyatı, yabancı bir para birimiyle belirleniyorsa
- İşletmenin aldığı krediler veya verdiği borç tutarları yabancı para birimiyle belirleniyorsa
- İşletmenin, yabancı para birimiyle varlık edinmesi ya da elden çıkarmasıyla doğan yükümlülüklerin yerine getirilmesinden oluşur.

5.3.1.2. Geçerli para birimi

Geçerli para birimi; Bir işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Bir işletme, geçerli para biriminin tespitinde aşağıdaki faktörleri dikkate alır (TMS 21, Md. 9);

- Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para birimidir.).
- Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.
- Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (Bu tür maliyetlerin oluştuğu ve ödendiği para birimi).

İşletmelerdeki geçerli para biriminin hangi durumlarda değişebileceği hususu TMS 21’de “Bir işletmenin geçerli para birimi işletme ile ilgili temel işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Dolayısıyla bir kere belirlendikten sonra işletmeyi etkileyen temel işlemler, olaylar ve koşullar değişmediği sürece geçerli para birimi değişmez” (Md. 13) şeklinde düzenlenmiştir.

5.3.1.3. İlk muhasebeleştirme ve raporlama

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak geçerli para biriminden kaydedilir. İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun örneğin; haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz (Özkan,2021, s. 58).

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir (TMS 21, Md. 23);

- Yabancı para parasal kalemler, kapanış kurundan çevrilir.

- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler, işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir.
- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler, gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

5.3.1.4. Kur farklarının muhasebeleştirilmesi

Kur farkının muhasebeleştirilmesi hususunda VUK' a göre kur farkları malın maliyetine eklenirken, TMS 21'in 28'inci paragrafındaki düzenlemeye göre parasal kalemlere dair işlemlerden kaynaklı kur farkları meydana geldikleri dönemdeki kar/zarar hesabında kaydedilmektedir. TMS 21/30'da yapılan düzenlemeye göre de parasal olmayan kalemlere dair işlemlerden kaynaklı kur farkları da aşağıdaki paragrafta detaylıca değinildiği gibi iki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

Parasal olmayan kalemlerle ilgili kur farkları ilgili kalemlerin kazanç veya zararlarının raporlandığı yere göre iki şekilde muhasebeleştirilir (Yılmaz, 2020, s. 52);

- Parasal olmayan kalemin kazanç veya zararı dönemin kar veya zararında muhasebeleştirilirse kur farkı da kar veya zararda
- Parasal olmayan kalemin kazanç veya zararı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse kur farkı da diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilir

5.3.2. VUK' a Göre Kur Farkı

Kur farkının muhasebeleştirilmesi hususunda VUK' a göre kur farkları malın maliyetine eklenir.

5.3.3. Kur Farklarına İlişkin Muhasebe Uygulamaları

5.3.3.1. TMS 21'e göre kur farkı uygulaması

Örnek: İşletme, yurtdışındaki bir üreticiye 40.000 adet LED ampul siparişi vermiştir. 01.11.2021 tarihinde mal bedeli olarak 20.000\$ banka hesabından göndermiş ve işlem

günü kur 1\$=11 TL olmuştur. İşletme 30.11.2021 tarihinde malları gümrükten çekmiş ve stoklarına almıştır işlem günü kur 1\$= 10TL'dir (Yılmaz, 2020, s. 40, uyarlanmıştır).

-----01.11.2021-----		
159 Verilen Si. Avansları		220.000
159.02 Yurtdışı Si. Avansları		
102 Bankalar Hesabı		220.000
-----/-----		
-----30.11.2021-----		
153 Ticari Mallar		200.000
650 Esas Faaliyetlere İlişkin Kur Farkı Gide.		20.000
159 Verilen Si. Avansları		220.000
159.02 Yurtdışı Si. Avansları		
-----/-----		

Buradaki kayıt TMS 21'e göre yapıldığı için ve TMS 21'e göre kur farkları maliyete dâhil edilmediği için oluşan olumsuz kur farkı örnekte gösterildiği gibi kur farkı giderleri hesabına kaydedilmiştir. Literatürde 656 Kambiyo Zararları hesabı da kullanılmaktadır.

5.3.3.2. VUK' a göre kur farkı uygulaması

VUK a göre kayıt yapılmış olsaydı VUK Genel Tebliği seri No:238'in stokların dönem sonu değerlemesi ile İlgili hususlar başlığı altında "Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır." demekle açıklığa kavuşturulduğundan yapılacak kayıta kur farkı malın maliyetine eklenecektir. Malların stoklara alınmasından sonra oluşan kur farklarının malın maliyetine ilave edilmesi veya gider yazılması hususunda mükellefler serbest bırakılmıştır.

Örnek: A firması tarafından 01.11.2021 tarihinde 1\$=14 TL iken vadeli ödeme ile Çin'deki B firmasından 50.000\$ tutarında mal ithal edilmiş olup mal bedelinin

10.01.2022 tarihinde ödeneceği bilinmektedir. 30.11.2021 de kur 1\$=15TL, 31.12.2021 de 1\$=12 TL olmuştur. 10.01.2022 de 1\$= 16 TL olduğu bilindiğinden yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır.

-----01.11.2021-----		
153 Ticari Mallar	700.000	
320 Satıcılar Hesabı		700.000
Yurtdışı satıcılar		

-----/-----

Kur farkındaki artıştan dolayı satıcılara yapılacak ödemenin TL karşılığı arttığından satıcılara olan borç artmıştır ve 320 satıcılar hesabına kaydedilecektir.

-----30.11.2021-----		
656 Kambyo Zararları	50.000	
320 Satıcılar Hesabı		50.000

-----/-----

Dönem sonunda yapılacak değerlemede kur farkında meydana gelen düşüşten dolayı satıcıya olan ödemenin TL cinsinden değerinde de bir düşüş olduğu için satıcılara olan borcun azalmasına yönelik bir kayıt ile satıcılar hesabı borçlandırılacaktır.

-----31.12.2021-----		
320 Satıcılar Hesabı	150.000	
646 Kambyo Karları		150.000

-----/-----

-----10.01.2022-----		
656 Kambyo Zararları	200.000	
320 Satıcılar Hesabı		200.000

-----/-----

-----10.01.2022-----

320 Satıcılar Hesabı

800.000

102 Bankalar

800.000

-----/-----

10 Ocak'ta kurun yükselmesiyle öncelikli olarak borç ödemesi yeniden değerlemesi yapılmış ve borç artışına neden olan kur yükselişi Kur farkı zararları hesabında kaydedildikten sonra mal bedeli ödeme kaydı yapılmıştır.

5.4. Farklı Sektörlerde Faaliyet Gösteren Dış Ticaret Şirketlerinin İthalat ve İhracat Kayıtlarına İlişkin Örnekler

Çalışmanın hazırlanması sürecinde 10 şirketle görüşme sağlanmış ve sadece 4 şirket ithalat-ihracat işlemlerine ait muhasebe kayıtlarının kullanılmasına izin vermiştir. 6 şirket ise sadece şifahi olarak muhasebe kayıtlarına ilişkin bilgi vermeyi uygun görmüştür. Bu şirketlerden sadece bir tanesi bağımsız denetime tabidir. Bağımsız denetime tabi olmayan şirketler muhasebe kayıtlarını TMS' ye uygun tuttuklarını beyan etmişlerdir. Yapılan görüşmelerden elde edilen bilgilere göre şirketlerin, muhasebe kayıtlarını hem TMS' ye hem de VUK' a göre tuttuğu görülmektedir.

5.4.1. İthalat İşlemlerine Ait Kayıtlar

İthalat bedellerinin ödenmesi kambiyo mevzuatına tabidir. İthalatta mal bedelleri gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilmektedir.

5.4.1.1. Peşin ödeme yöntemi

R İNŞ. SAN. TİC. LTD. ŞTİ. Almanya'dan PVC-kapı pencere profilleri ithal etmektedir. Beyannameye ekli Fatura, Sigorta Poliçesi, A.TR Dolaşım Belgesi, Transfer Bildirim Formu, TPS-GTHB Uygunluk Yazısı ile Erenköy gümrük idaresine başvurmuştur. DAP (Delivery At Place-Belirlenen Yerde Teslim) teslim şekli ve peşin ödeme konusunda anlaşma yapılmıştır. Beyannamede belirtilen toplam fatura bedeli 38.021,53 Euro ve beyannamenin tescil tarihindeki (25.01.2022) kur 1Euro=15,1779 TL'dir. PVC'de KDV

oranı %18'dir. Mal bedeli Garanti bankası aracılığıyla peşin olarak 38.021,53 Euro ödenmiştir. Yurtiçi nakliye bedeli olarak 300+54TL KDV gerçekleşmiştir. Damga vergisi bedeli olarak 353,40 TL ödenmiştir. Gümrük müşaviri faturası 2.215+398,70TL KDV tahakkuk etmiştir. Limana 2.500 TL ardiye bedeli ödenmiştir. Gümrük vergisi oranı %0'dır. Sigorta primine 17.317,98 TL ödenmiştir.

-----25.01.2022-----

159 Verilen Sipariş Avansları 577.086,98

159.50.02.01 Mal bedeli 577.086,98

102 Bankalar 577.086,98

-----/-----

Muhasebe uygulamaları genel tebliği seri nu: 1'e göre "Yurt içinden veya yurtdışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği" 159 no.lu hesaptır. Şirket de stoklarını MSUGT' ne uygun kaydetmiştir.

Malın, ithalat işlemlerinin tamamlanmasından sonra stoklara girene kadar vuku bulan giderler VUK' a göre malın maliyetine eklenmek üzere 159 no.lu hesapta toplanmış ve malın stoklara girmesiyle birlikte ilgili stok hesabına yani 153 no.lu hesaba aktarılmıştır. 159 no.lu hesaba kaydedilen mal bedeli ve mala ilişkin giderler VUK ta olduğu gibi TMS 2 ye de uygun bir kayıttır. Peşin ödeme yönteminde ödeme tarihi ile fiili ithalat tarihi arasındaki kur farkından kaynaklı olumsuz kur farkı malın gümrük kıymetine ilave edilmediği için gümrüğe beyan etme zorunluluğu yoktur. Dolayısıyla malın kıymetinin belirlenmesinde sadece fiili ithal tarihindeki kur üzerinden hesaplanır.

-----25.01.2022-----

159 Verilen Sipariş Avansları 22.686,38

159.50.02.06 Damga Vergisi 353,40

159.50.02.08 Güm. Müş. Ücr. 2.215,00

.50.02.03 Y. İçi Nakliye 300,00

.50.02.04 Ardiye 2.500,00

.50.02.05 Sigorta 17.317,98

191 İndirilecek KDV**107.035,59**

191.01 İthalde alınan KDV 106.992,89

191.02 Y. İçi işlemlerden 452,70

102 Bankalar**127.206,97**

KDV ödemesi 107.035,59

Damga Vergisi 353,40

Ardiye bedeli 2.500,00

Sigorta Primi 17.317,98

320 Satıcılar**2.515,00**

Güm. Müş. Ücr. 2.215,00

Yurtiçi Nakliye 300,00

-----/-----

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 1'nolu ekine göre "gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, dampinge karşı vergi, telafi edici vergi, tek ve maktu vergi, sübvansiyona karşı vergi, KDV, ÖTV, ek mali yükümlülük, toplu konut fonu, tütün fonu, kaynak kullanımını destekleme fonu, çevre katkı payı, TRT bandrol ücreti" gümrük idarelerince tahsil edilecek vergiler olarak belirlenmiştir. Ayrıca TMS 2 Stoklar standardı madde 11 ve VUK madde 262 hükümleri gereğince KDV hariç diğer vergilerin ithal malın maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir.

İthalatta tahsil edilen KDV hesaplaması;

CIF Bedel= mal bedeli + navlun + sigorta

Gümrük Vergisi Matrahı= CIF bedel + yurtdışı giderler

ÖTV Matrahı= CIF + Diğer Giderler + Gümrük Vergisi

KDV matrahı= CIF +Diğer Giderler+ Gümrük Vergisi+ ÖTV'den oluşmaktadır.

Yukarıdaki örnekte hesaplanmış olan ithalatta tahsil edilen 106.992,89 TL'lik tutar

CIF Bedel= fatura bedeli (navlun dâhil) + sigorta=577.086,98 + 17.317,98

Gümrük Vergisi Matrahı= 594.404,96 GV oranı=0 olduğu için

KDV Tutarı= 594.404,96*0,18= 106.992,89 TL elde edilmiş olur.

-----/-----		
153 Ticari Mallar	599.773,36	
159 Verilen Sipariş Avansları	599.773,36	
Mal bedeli	577.086,98	
Damga Vergisi	353,40	
Güm. Müş. Ücreti	2.215,00	
Ardiye bedeli	2.500,00	
Y. içi Nakliye	300,00	
Sigorta Primi	17.317,98	
-----/-----		

5.4.1.2. Mal mukabili ödeme yöntemi

T Gıda San. Tic. Ltd. Şti. Hindistan'dan pirinç ithal etmek için gümrük beyannamesine ekli Transfer Bildirim Formu, Fatura, Menşe Şehadetnamesi, Taşıma Senedi-Konşimento ile gümrük idaresine başvurmuştur. Ödeme türü mal mukabili ve teslim şekli CİF (Cost, Insurance and Freight-Navlun ve Sigorta Ödenmiş) dir. Şirket 18.01.2021 tarihinde Antrepo beyannamesi açarak malları antrepoya almıştır. Mal bedeli 35.710,00 USD ve kur 1\$=7,401'dir. Şirket Antrepoya aldığı pirinci 27.01.2021 tarihinde ithalat beyannamesi açarak malı millileştirmiş ve işlem günü kur 1\$=7,3968 olmuştur. KDV oranı %1, Gümrük Vergisi oranı %15'dir. 293 TL damga vergisi ödenmiştir. Gümrük müşavir faturası 760+136,80TL KDV olarak tahakkuk etmiştir. Limana 1.450,60TL ardiye bedeli ödenmiştir. 2.431,37+437,63TL KDV zirai karantina bedeli ödenmiştir. İl tarım müdürlüğünce 382 TL tahsil edilmiştir. Memur yollukları için 130 TL ödenmiştir.

-----18.01.2021-----

153 Ticari Mallar 264.289,71

153.10.05 Antrepodaki mallar(pirinç)

320 Satıcılar 264.289,71

320.02 Y. dışı satıcı

Malın Antrepoya alınması kaydı

-----/-----

T şirketi ise mal alışlarını 159'nolu hesaba kaydetmesi gerekirken 153 ticari mal hesabına kaydettiği görülmüştür. Bu durum MSUGT' ne uygun olmayan bir kayıt olsa da stok kayıtlarındaki mal giriş-çıkışına ilişkin işlem hacmi yüksek olduğu için işlem kalabalığı yapmamak adına 153'nolu hesabı kullandıklarını gerekçe göstermektedirler. Burada dikkat edilecek bir diğer husus antrepoya alınan malların da direkt olarak ilgili stok hesabına alınmasıdır. Hâlbuki antrepodaki mallar serbest dolaşımda olmayan mallardır ve millileşmediği için gümrük idaresinin denetim ve gözetiminde olan mallardır. Yani henüz yabancı eşya statüsündedirler. Şirket yetkilileri, malın ticari mal hesabına kaydedilmesinin nedenini bedelinin neticede mutlaka ödeneceği için yapıldığını açıklamışlardır.

Gümrük mevzuatına göre Türkiye Gümrük Bölgesine gelen ve beyan edilen mallara tayin edilen yasal süreler içerisinde bir rejime tabi tutulması konusunda talepte bulunulmadığı takdirde söz konusu malların tasfiye edileceği hüküm altına almıştır. Dolayısıyla yaşanabilecek bir finansman sorunu ve diğer nedenlerden dolayı malın millileşmesi gerçekleşmeyebileceğini göz önünde bulundurarak kayıtların 159 no.lu hesapta tutulması daha sağlıklı olacağı düşünülmektedir.

3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-ö maddesinde gümrük antrepoları, geçici depolama yerleri ve gümrüklü sahalarda ithalat ve ihracata konu eşya için verilen liman hizmetleri, depolama ve ardiye bedelleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Dolayısıyla aşağıdaki kayıta belirtilen liman faturasından KDV hesaplanmamıştır. Gümrük müşavirlik hizmeti için katma değer vergisi ayrıca hesaplandığı için KDV matrahına dâhil edilmemiştir.

-----27.01.2021-----

153 Ticari Mallar 45.067,93

153.04 Mal alış maliyeti

Damga vergisi	293,00
Güm. Müş. Ücr.	760,00
Gümrük Vergisi	39.620,96
Liman faturası	1.450,60
Tarım İl Md.	382,00
Mem. Yollukları	130,00
Zirai karantina	2.431,37

191 İndirilecek KDV 3.612,04

İthalattan KDV	3.037,61
Güm. Müş. Ücr.	136,80
Zirai Karantina	437,63

102 Bankalar Hesabı 48.679,97

Garanti Bank

-----/-----
Gümrükte tahsil edilen vergilerin matrahlarının nasıl hesaplandığı aşağıda açıklanmıştır.

Fatura Bedeli	264.139,73	
Navlun Bedeli	0	
Sigorta	0	
CIF Fiyatı	264.139,73	
Güm. Vergisi Matrahı	264.139,73	GV oranı %15
Gümrük Vergisi	39.620,96	
KDV Matrahı	303.760,69	KDV oranı %1 (pirinç için)

KDV

3.037,61

Görüldüğü üzere CIF fiyatı yani fatura bedeli içerisinde navlun ve sigorta dâhil edilmiş bir fiyatı yansıtmaktadır. Gümrük Kanun'unun 27/1-c maddesine göre ithal malın kıymeti belirlenirken ödenen veya ödenecek fiyata navlun ve sigorta giderleri ilave edilir. Gümrükte ödenen diğer vergiler (diğer ek mali yükümlölükler) de KDV matrahına dâhil edilir.

Mal mukabili ödeme yönteminde eşya teslim alındıktan sonra ödeme yapıldığı için malın teslim tarihi ile ödeme tarihindeki kur farklılığından dolayı kar ya da zarar ortaya çıkabilmektedir. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardına göre parasal kalemlerde kur farkları oluştukları dönemde kar ya da zararda muhasebeleştirildikleri için olumlu kur farkı 646 Kambiyo karları hesabına alınmıştır. Olumsuz kur farkı olması durumunda 656 Kambiyo zararları hesabı kullanılacaktır. VUK' a göre mal stoklara alınana kadar oluşan olumlu ya da olumsuz kur farkları maliyete eklenmek zorunda olduğu için 646 no.lu hesap yerine 159 veya ilgili stok hesabının kullanılması gerekmektedir.

-----27.01.2021-----		
320 SATICILAR (35.710*7,401)	264.289,71	
102 BANKALAR (35.710*7,37)		263.529,09
646 KAMBIYO KARLARI		760,62
-----/------		

5.4.2. İhracat İşlemlerine Ait Kayıtlar

İhracat bedellerinin yurda getirilmesi kambiyo mevzuatına tabidir.

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar İlişkin 2018-32/48 Sayılı Tebliğde “Türkiye’de yerleşik kişiler tarafından gerçekleştirilen ihracat işlemlerine ilişkin bedeller, ithalatçının ödemesini müteakip doğrudan ve gecikmeksizin ihracata aracılık eden bankaya transfer edilir veya doğrudan yurda getirilir. Bedellerin yurda getirilme süresi fiili ihracat tarihinden itibaren 180 günü geçemez.” demekle yurtdışına satılan malların parasal karşılıklarının nasıl ve ne kadar sürede getirileceği hüküm altına alınmıştır.

İhraç edilen malların bedeli hangi para cinsinden getirileceği belirtilmiş ve beyan edilen para cinsinden getirilmeleri esas olsa da bu kural katı bir şekilde uygulanmamaktadır. Örneğin; yurtdışına satılan malların parasal karşılığı dolar olarak beyan edilmişse bu parasal karşılıklar diğer para cinslerinden (Euro, Sterlin vb.) de getirebilmektedir.

Yurtdışına satılan eşyanın parasal karşılığının belirtilen sürede ülkeye getirilip ihracat hesabının kapatılmasından ihracatçı sorumludur. İhracata aracılık eden bankalar da bu parasal karşılıkların ülkeye getirilip getirilmediğini takip etmekle sorumludur. Yurda getirilen ihracat bedellerine ilişkin hesaplar aracı banka tarafından kapatılır ve yurtdışına satılan malların parasal karşılıklarının ülkeye getirildiğini ispatlamak adına İhracat Bedeli Kabul Belgesi aracı banka tarafından düzenlenir.

İhracat genelgesine göre; ihracat bedeli yolcu beraberinde efektif olarak yurda getirildiğinde gümrük idaresine beyan edilmek zorundadır ve gümrük idaresi söz konusu bedeller için Nakit Beyan Formu düzenleyerek getiren kişiye NBF' nin bir nüshasını verir. Nakit beyan formu düzenlendiği günden itibaren 30 gün içinde NBF' de beyan edilen efektifle beraber bankaya yatırılması gerekir. Yeni yapılan düzenlemeyle İhracat Bedeli Kabul Belgesi'ne bağlanan dövizin %40'ı Merkez Bankasına satılmak üzere İhracat Bedeli Kabul Belgesini düzenleyen bankaya satılmak zorundadır.

5.4.2.1. Vesaik mukabili ödeme yöntemi

A Gıda San. Tic. Ltd. Şti. Libya'ya nohut ihraç etmektedir. Teslim şekli CFR ve ödeme türü Vesaik Mukabili olarak belirlenmiştir. Değeri 50.290,00 dolar olan nohut 'un faturası 27.08.2021 tarihinde düzenlenmiş ve işlem günü kur 1\$=8,3578TL'dir. Nohut 01.09.2021 tarihinde Mersin Limanından gönderilmiş olup bu tarihteki kur 8,3043 TL'dir. Taşıyıcı Denizcilik Firması 08.09.2021 tarihinde bedeli 2.861,80\$ ve kur 1\$=8,2981TL'den navlun faturasını kesmiş ve gümrük müşavirliğine göndermiştir. Liman fatura bedeli olarak KDV dâhil 236,73 TL ödenmiştir. Ziraî ilaçlama müdürlüğüne konteyner ilaçlama bedeli olarak 164TL+13,12 KDV (%8) ve atık bedeli olarak da 30TL+5,40TL KDV (%18) ödenmiştir. Gümrük müşavirlik faturası 311+55,98 KDV (%18) tahakkuk etmiştir. İhracatçılar birliğine 433,50 TL aidat ödemesi yapılmıştır. Ziraî karantina müdürlüğüne belge ücreti için 120,34+21,66TL KDV (%18) ve kontrol ücreti

için de 88 TL ödeme yapılmıştır. Yapılan ödemeler sonradan tahsil edilmek üzere gümrük müşavirliği tarafından A Gıda adına yapılmıştır.

Mal satış kaydı

Yapılan anlaşmaya göre mal bedeli belge karşılığı ödeneceği için mal sevk edilince mallara ait evraklar da banka aracılığıyla müşteriye gönderilmektedir. Dolayısıyla mal bedeli, belgeler müşteriye ulaşınca hesaba gönderileceği için tahsil gününe kadar mal bedeli 120 no.lu hesabın borcuna kaydedilir.

-----27.08.2021-----

120 Alıcılar Hesabı 420.313,762

120.10 Libya (50290*8,3578)

601 Y. Dışı satışlar

420.313,762

-----/-----

Diğer masraflara ilişkin kayıt

-----01.09.2021-----

760 Paz. Sat. Dağ. Giderleri 25.094,96

Navlun Faturası 23.747,50

Birlik ödemesi 433,50

Güm. Müş. Fatura. 311,00

Zirai İlaçlama 194,00

Zirai karantina 208,34

Liman Faturası 200,62

191 İndirilecek KDV 132,27

Güm. Müş. Faturası 55,98

Zirai İlaçlama 18,52

Liman Faturası 36,11

Zirai karantina 21,66

320 Satıcılar Hesabı**25.227,23**

Güm. Müşavirliği

-----/-----

Bu kayıttaki mal ihracatına bağlı olarak yapılan ödemeler 760 no.lu hesap altında toplanmış ve gider olarak gösterilmiştir. Diğer taraftan malın ihracatı için katlanılan harcamalar gümrük müşavirliği tarafından yapıldığı için şirket gümrük müşavirliğine borçlanmış ve dolayısıyla 320 no.lu hesapta izlenmiştir. Şirket, faaliyet konusu ithalat ve ihracat olduğundan faaliyet konusuyla ilgili alınan hizmetler kapsamında değerlendirilen müşavirlik hizmetini 320 no.lu hesapta takip etmeyi uygun görmüştür. Ancak bu tür hizmet harcamaları için 329 Diğer Ticari Borçlar hesabı da kullanılmaktadır.

Fiili ihraç tarihindeki kur düşüş kaydı (mahsup fişi kayıtlarına göre)

-----01.09.2021-----

601 Y. Dışı Satışlar 2.690,515

Libya (8,3578-8,3043) *50290

120 Alıcılar

2.690,515

-----/-----

Mahsup fişinin düzenlendiği 10/09.2021 tarihinde kur 1\$=8,4063 TL dir ve mahsup fişine yapılan kayıttaki 422.752,83 TL görülmektedir.

-----10.09.2021-----

120 Alıcılar 5.129,58

(8,4063-8,3043) *50.290

601 Y. Dışı Satışlar

5.129,58

-----/-----

Bu kayıtlardan da anlaşılıyor ki yurtdışına yapılan satışlarda kurda meydana gelen bir artış satış gelirlerinde artışa yol açmış yani 601 no.lu hesaba alacak kaydı yapılarak hesaba ilave edilmiş ve bunun karşılığında 120 no.lu müşteriler hesabında artış meydana gelmiştir. Kur düşüşü ise 601 no.lu hesapta azalışa neden olurken bunun karşılığında 120 no.lu müşteriler hesabının azalışına da neden olmuştur.

MSUGT göre kurda düşüş olması durumunda oluşan farkın hangi hesapta izleneceğine dair bir açıklama olmadığından burada 601 no.lu hesap borçlandırılmış (satış hasılatından düşürülmüş) ve 120 no.lu hesap alacaklandırılmıştır. Literatürde kur düşüş kaydının 612 no.lu hesapta izlendiğine dair kayıtlara yer verilse de bu kayıt şekli MSUGT' ye uygun düşmemektedir. Kurun yükselmesinden kaynaklı fark ise 601 no.lu hesaba yani malın satış tutarına/hasılatına ilave edilerek izlenmektedir.

TMS 21'e göre ise kurdaki düşüşten kaynaklı farklar Kambiyo Zararları hesabında izlenirken kurdaki yükselişten kaynaklanan fark ise Kambiyo Karları hesabında takip edilmektedir. Finansal raporlama standartlarına uygun hesap taslağındaki 650 Ticari borçlara ilişkin vade farkı giderleri ve esas faaliyetlerle ilgili kur farkı zararları veya 640 Esas faaliyetlerle ilgili kur farkı kazançları hesapları da kullanılabilir.

Kur düşüş (zarar) ve yükseliş (kar) kayıtları;

-----/-----		
656 Kambiyo zararları	2.690,515	
	120 Alıcılar	2.690,515
-----/-----		

Yukarıdaki kayıta şirket muhasebe personeli kur düşüşünden kaynaklı farkı VUK gereğince 601 no.lu hesabı borçlandırarak kaydetmiş ve malın satış tutarından düşmüştür. Burada ise malın hasılatından ayrı olarak 656 no.lu hesap kullanılmıştır.

Kur yükselişi aşağıdaki kayıta da 601 no.lu hesap yerine 646 no.lu hesapta takip edilmiştir.

-----/-----		
120 Alıcılar Hesabı	5.129,58	
	646 Kambiyo Karları	5.129,58
-----/-----		

5.4.2.2. Mal mukabili ödeme yöntemi

A Gıda San. Ve Tic. Ltd. Şti. Mısır'a fındık içi ihraç etmektedir. Taraflar teslim şekli CFR ve ödeme türü Mal mukabili konusunda anlaşmışlardır. İhracata ait fatura 26.11.2021 tarihinde düzenlenmiş ve işlem tarihindeki faturada belirtilen kur 1\$=12,0001 TL'dir. 01.12.2021 tarihinde Mersin limanından ihraç edilen fındık için bedeli 412.500,00\$ ve işlem günü (beyannamenin tescil tarihinde beyannamede belirtilen kur) kur 1\$=12,9387'dir. T Line denizcilik tarafından düzenlenen navlun fatura bedeli 5.000,64\$ ve işlem günü kur 1\$=13,6241 TL'dir. Mersin Ticaret ve Sanayi Odasına EUR1 ve Menşe onayı için 30TL ödeme yapılmıştır. İhracatçılar birliğine 5.847,50TL ödeme yapılmıştır. Ziraî karantina Müdürlüğüne 120,34TL+21,66TL KDV (%18) belge ve 238 TL kontrol ücreti ödenmiştir. Konteyner ilaçlama için 1.330TL+239,40TL KDV (%18) ödeme yapılmıştır. Liman faturası için de 300,93TL+54,17TL KDV (%18) ödeme yapılmıştır. Gümrük müşavirlik hizmeti için 381TL+68,58TL KDV (%18) tahakkuk etmiştir. Bu ödemeler şirket adına gümrük müşavirliği tarafından sonradan tahsil edilmek üzere yapılmıştır.

-----26.11.2021-----		
120 Alıcılar	4.950.045	
120.10 Mısır		
	601 Y. Dışı Satışlar	4.950.045
-----/-----		

Yukarıdaki kayıta ihracat bedeli, ihracat gerçekleştikten sonra tahsil edildiği için fatura tutarı 120 Alıcılar hesabının borcuna kaydedilirken buna karşılık 601 Yurtdışı satışlar hesabı alacaklandırılmıştır. İhracat bedeli tahsil edildiğinde 120 Alıcılar hesabı alacaklandırılarak kapatılırken buna karşılık 102 Bankalar hesabına borç kaydı yapılmaktadır. Dönem içinde olumlu kur farkının oluşması durumunda VUK' a göre 601 Yurtdışı satışlar hesabının alacağında takip edilmektedir. TMS 21'e göre ise 646 Kambiyo karları veya Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağından yararlanarak 640 Esas faaliyetlerden kur farkı kazançları hesabının alacağında izlenilebilmektedir.

İhracat giderlerine ait kayıt

-----01.12.2021-----

760 Paz. Sat. Dağ. Gider. 76.398,65

Navlun Faturası	68.129,22
Birlik Ödemesi	5.847,50
Güm. Müş. Makbuzu	381,00
Konteyner İlaçlama	1.330,00
Liman Faturası	300,93
Ticaret Odası Mak.	30,00
Zirai Karantina	358,34

191 İndirilecek KDV 362,15

Güm. Müş. Hizmet.	68,58
Konteyner İlaçlama	239,40
Limandan	54,17
Zirai karantinadan	21,66

320 Satıcılar

76.760,80

Güm. Müşavirliği

-----/-----

Burada da malın ihraç edilmesi için katılan giderler 760 no.lu hesapta toplanmıştır. Navlun fatura ücretinin burada kayda alınmasının nedeni ise eşya teslim şekline kaynaklanmaktadır. CFR kapsamında olduğundan ihracatçı navlun masrafını üstlendiğinden bunu bir gider olarak hesaplarına almıştır.

Şirket fiili ihraç tarihinde oluşan kur farkını hesaplarına aşağıdaki gibi kayda almıştır.

-----01.12.2021-----

120 Alıcılar Hesabı 669.900

601 Y. Dışı Satışlar

669.900

-----/-----

Beyannamenin tescil edildiği saatteki kur ile navlun faturasının ödendiği saatteki kurun farklı olması nedeniyle işletme beyannamenin tescilinden sonra oluşan kuru temel olarak kayıtlarını tuttuğu için aradaki kur farkını $((13,6241-12,0001) * 412.500 \text{ TL} = 669.900 \text{ TL})$ 601 no.lu hesaba aktararak malın maliyetine ilave etmiştir. Bu fark fatura kesim tarihindeki satış kaydında belirtilen tutara (4.950.045 TL) ilave edildiğinde 5.619.945 TL

elde edilir. Sonuç olarak şirketin 01.12.2021 tarihindeki mahsup fişindeki kaydın durumu aşağıda gösterildiği gibidir.

-----01.12.2021-----		
120 Alıcılar Hesabı	5.619.945	
Mısır		
	601 Y. Dışı Satışlar	5.619.945

-----/------

TMS 21'e göre kayıt yapılmış olsaydı

-----01.12.2021-----		
120 Alıcılar Hesabı	669.900	
	646 Kambiyo karları	669.900

-----/------

Veya

-----01.12.2021-----		
120 Alıcılar Hesabı	669.900	
	640 Esas faaliyetlerden kur farkı kazançları	669.900

-----/------

6. SONUÇ

Teknolojinin gelişmesiyle tüketicilerin daha fazla ürün çeşidine ulaşması dış ticaret hacmini arttırmış, bu artış sonucu işlemlerin takip edilmesi ve doğru muhasebeleştirilmesi önemli bir husus olarak ortaya çıkmıştır. Farklı hukuki düzenlemelere sahip ülkelerdeki işletmelerde meydana gelen işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve finansal bilgilerin raporlanması hususunda uyum sorunu yaşamıştır. Bu kapsamda finansal raporlamada ortak dilin oluşturulması noktasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur. Ülkemizde de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını belirlemekte ve uygulanabilmesi için yayınlamaktadır.

Bu çalışmada, TMS ve VUK dikkate alınarak dış ticaret yapan firmaların ithalat ve ihracat işlemlerinin ödeme ve teslim şekilleri çerçevesinde muhasebe kayıtlarına nasıl alındığı bu husustaki muhasebe kayıt örneklerine yer verilmek suretiyle açıklanmıştır.

Peşin ödemeli ithalatta gümrük beyanamesinin tescil tarihindeki kur üzerinden gümrük kıymeti belirlendiği için tescil tarihindeki kur ile peşin ödeme tarihindeki kur arasındaki farkın gümrük idaresine beyan edilme zorunluluğu olmadığından kur farkı işleme alınmamaktadır. Şirketler peşin ödemede oluşan kur farkını ön muhasebelerinde takip etmektedirler. Bazı şirketler ithalat işlemlerinde meydana gelen olumlu kur farkını 159'no.lu hesabın alacağına, olumsuz kur farklarını 159'no.lu hesabın borcunda kaydileştirmektedir. Bazı şirketler de kur farkını Kambiyo karı/zararı hesabında takip etmektedirler.

İthalatta mal mukabili ödeme yönteminde meydana gelen olumlu kur farkı TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre 646 Kambiyo karı veya 640 Esas Faaliyetlerden Kur Farkı Kazaçları hesabına alacak, olumsuz kur farkı ise 656 Kambiyo Zararı veya 650 Esas Faaliyetlerden Kur Farkı Zararları hesabına borç kaydedilmiştir. VUK'a göre olumlu kur farkı, eşya stoklara girene kadar eşyanın maliyetine eklenmiş, olumsuz kur farkları ise eşyanın maliyetinden düşülmüştür.

İhracata ilişkin işlemlerde TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre olumlu kur farkı 646 Kambiyo Karları hesabının alacağına olumsuz kur farkı ise 656 Kambiyo zararları hesabının borcunda izlenmiştir. VUK'a göre olumlu kur farkı 601 Yurtdışı

Satışlar hesabının alacağında olusuz kur farkı ise 601 Yurtdışı Satışlar hesabının borcunda takip edilmiştir.

İhracata ilişkin bir işlemin yapılması sürecinde meydana gelen gider ve harcamaların 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına kaydedileceği, KDV Kanunu madde 17/4-ö hükmü gereği limandan faydalanılan hizmetlerden KDV hesaplanmayacağı görülmüştür.

VUK'a göre vade farkı eşyanın maliyetine (159 no.lu hesap) eklenirken, TMS 2 Stoklar standardına göre vade boyunca gider olarak 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabının borcunda kaydedilmekte ve her vade sonunda 328 nolu hesabın alacağına karşılık 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri hesabının borcunda takip edilmektedir.

Sonuç olarak, muhasebeleştirme sürecinde TMS ve VUK hükümlerine göre farklı uygulamaların olduğu belirtilmiştir. TMS ile uyum birliğinin sağlanması için VUK'ta gerekli yasal düzenlemelerin yapılması iktiza gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Akan, Ü. (2021). *Türkiye’de Dış Ticaret ve Lojistik Faktörü*. Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ağsakal, A. ve Baral, G. (2016). Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Kastamonu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, sayı: 12, s. 262-278.
- Ağsakal, A. ve Erkan, M. K. (2016). Türkiye’de Dış Ticarete Ödeme Şekilleri ve Faiz Oranları. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR16*, Cilt: 12, s. 581-588.
- Akpınar, A. ve Bilginer, M. (2018). Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar. (Canitez, M. ve Ünüsan, Ç.). Ankara, Gazi Kitabevi Yayınları
- Bayram, O. (2019). Uluslararası Ticarete Tahsil Esasına Dayalı Ödeme Şekilleri ve Uygulama Adımları. İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), s.209-216.
- Canitez, M. ve Ünüsan, Ç. (2018). *Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Cantekin, C. (2017). *Dış Ticaret İşlemleri ve Uluslararası Bankacılık*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- Dış Ticarete Teslim Şekilleri (INCOTERMS). Erişim adresi: <https://www.gumrukkulliyati.com> . Erişim tarihi: 21.10.2021
- Gökgöz, A. ve Şeker, A. (2014). *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*. Dora Yayıncılık, Bursa.
- Gümrük Genel Tebliği (Hariçte İşleme-Geçici İhracat) Seri No:1, 30.05.2009 Tarih ve 27243 sayılı Resmi Gazete.
- Gümrük Genel Tebliği (Geçici İthalat) Seri No:4, 21.03.2005 Tarih ve 25762 sayılı Resmî Gazete.

Gümrük Genel Tebliği (Uluslararası Anlaşmalar) Seri No:8, 14.11.2015 Tarih ve 29532 sayılı Resmî Gazete.

Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) Seri No:148, 23.05.2018 Tarih ve 30429 sayılı Resmî Gazete.

Gümrük Genel Tebliği (Gümrük İşlemleri) Seri No.149, 23.05.2018 Tarih ve 30429 sayılı Resmî Gazete.

Gümrük Yönetmeliği, 07.10.2009 Tarih ve 27369 sayılı Resmî Gazete.

Halk Bankası (<https://www.halkbank.com.tr>, Erişim tarihi: 22.05.2022)

Hariçte İşleme Rejimi Kararı, 05.04.2007 Tarih ve 26484 Sayılı Resmî Gazete.

Hariçte İşleme Rejim Tebliği, 11.05.2007 Tarih ve 26519 sayılı Resmî Gazete.

İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ, 06.06.2006 Tarih ve 26190 sayılı Resmî Gazete.

İhracat Rejim Kararı, 06.01.1996 Tarih ve 22515 sayılı Resmî Gazete.

İhracı Yasak ve Ön İzne Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ, 19.09.1996 Tarih ve 22762 sayılı Resmî Gazete.

İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 Tarih ve 26190 sayılı Resmî Gazete.

İş Bankası (<https://www.isbank.com.tr/is-ticari/akreditif>, Erişim tarihi: 22.05.2022)

İthalat Rejim Kararı, 31.12.2020 Tarih ve 31351 sayılı Resmî Gazete.

İthalat Yönetmeliği, 31.12.1995 Tarih ve 22510 sayılı Resmî Gazete.

Karagül, M. ve İlter, B. (2016). *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi*. Nobel Yayıncılık, Ankara.

Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 Tarih ve 18563 sayılı Resmî Gazete.

Kaya, F. (2021). *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*. Beta Yayıncılık, İstanbul.

Kaya, F. (2017). *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*. Beta Yayıncılık, İstanbul.

Koç, H. (2018). Dış Ticaret İşlemlerinde Risk Yönetimi. *Gümrük ve Ticaret “Uzman Görüş” Dergisi*, sayı:48, s.61-69.

Meral, Y. (2019). Stratejik Finansal Yönetimde Teminat Mektupları ve Teminat (Stand-by) Akreditiflerinin Rolü. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18 (35), s. 517-527.

Merkez Bankası İhracat Genelgesi

Niyazi, J. M. (2021). *Enflasyon-Dış Ticaret İlişkisi: Afganistan Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Necmettin Erbakan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Offset Uygulamalarına İlişkin Tebliğ, 27.06.2007 Tarih ve 26595 sayılı Resmî Gazete.

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

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

Polat, A. (2008). Uluslararası Ticarete Akreditifli Ödemeler ve UCP 600. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (13), s. 209-222.

Serbest Bölgeler Kanunu, 15.06.1985 Tarih ve 18785 sayılı Resmî Gazete.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği, 10.03.1993 Tarih ve 21520 sayılı Resmî Gazete.

Sermaye Piyasası Kanunu, 30.12.2012 Tarih ve 28513 sayılı Resmî Gazete.

Türkiye Ekonomi Bankası (<https://www.teb.com.tr>, Erişim tarihi: 22.05.2022)

TMS 2 Stoklar Standardı, 24.05.2018 Tarihli ve 30430 sayılı Resmî Gazete.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, 15.01.2019 Tarihli ve 30656 sayılı Resmî Gazete

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin 2018-32/48 sayılı Tebliğ (İhracat Bedelleri Hakkında), 04.09.2018 Tarih ve 30525 sayılı Resmî Gazete.

Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 sayılı Resmî Gazete.

Türkiye İstatistik Kurumu (www.tuik.gov.tr, Erişim tarihi: 22.10.2021)

Vergi Usul Kanunu, 10/11/12.01.1961 Tarihli ve 10703 / 10704 / 10705 sayılı Resmî Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Seri No:238, 02.03.1995 Tarih ve 22218 sayılı Resmî Gazete.

Vurucu, M. ve Arı, M. U. (2017). Bankacılıkta Dış Ticaret İşlemleri. Seçkin Yayımcılık, Ankara.

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

Yılmaz, E. ve Teker, S. (2020). Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: TMS 2 Stoklar, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları ve VUK ile Karşılaştırılması. *PressAcademia Procedia*, 1(26), s.132-137.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Ahmet CADAKLI

Doğum Yeri – Tarihi :

EĞİTİM DURUMU

Lisans Öğrenimi : 2011, Erciyes, İ.İ.B.F, İşletme

Yüksek Lisans Öğrenimi :

İŞ DENEYİMİ

Çalıştığı Kurumlar : 2013, Memur, Ticaret Bakanlığı

Tarih: 03.07.2023