

DIŞ TİCARET

Dış ticaret, kısaca başka ülkelerle alışveriş yapmayı ifade eder. Daha açık bir ifadeyle; bir ülkedeki kamu kuruluşları ile özel kişi ve kuruluşların belli bir süre içinde diğer ülkelerle yaptıkları mal ve hizmet alım-satımlarıdır. Ticaret tek taraflı olmadığı için karşılıklı alışveriş vardır. O hâlde dış ticarete başka ülkelere mal/hizmet satmak veya onlardan mal/hizmet satın almak söz konusudur. Başka ülkelere mal/hizmet satmak “ihracat”, başka ülkelerden mal/hizmet satın almak ise “ithalat”tır. Dünyadaki birçok ülke, kendilerinde üretilmeyen bazı mal, hizmet ve üretim faktörlerini başka ülkelere ithal, kendilerinde bulunan veya üretilen bazı mal, hizmet ve üretim faktörlerini ise ihraç ederler. Günlük hayatta tanımadığımız müşteri veya tacirle bile bir alışveriş için bazı temel işlemleri yapmak zorundayız. Yapılan ticari işlem ülke dışına taşıyorsa bu süreç ve işlemler dizininin çok daha karmaşık hâl alması son derece normaldir. Bu ilişkiler temelde yasalarla düzenlenir, birçok kurum ve kuruluş ise bu süreci yönlendirir. Dış Ticaretin Nedenleri İktisat biliminin temel felsefesini oluşturan kıt kaynaklarla sınırsız insan ihtiyaçlarını gidermek, dış ticaret için de geçerlidir. Birçok prosedür gerektirmesine rağmen ülkeler neden dış ticaret yaparlar? Örneğin ihtiyaç duyulan bir mal ya da hizmeti üretme teknolojisi elinde olmayan veya yeterli miktarda üretilip iç pazardaki talebi karşılayamayan bir ülke bu mal ya da hizmeti başka ülkelere ithal edebilir.

Dış ticaretin nedenlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Ülkeler arasında üretim imkânlarının farklı olması,
- Geçici veya devamlı yokluk,
- Herhangi bir ülke iç pazarın talep ettiği kadar üretimi yapmışsa ihtiyaç fazlası olan bu ürünleri başka ülkelere satar.
- Teşvik ve yardımlar nedeniyle ihracat cazip hâle gelebilir, böylelikle bu imkânlardan yararlanmak isteyen firmalar ihracata yönelebilir.
- Ürün farklılıkları, kalite, fiyat, maliyet vb. diğer nedenler. Bir firma dış ticaret işlemlerine başlamadan önce bazı temel konularda mutlaka bilgi sahibi olmalı ya da bu alanda bilgi sahibi olan kişi veya kuruluşlardan destek almalıdır. Örneğin, dış ticaret yapılacak ülke ile ilgili olarak rekabet ortamı, ticaret kanalları, yasal zorunluluklar, ulaşım imkânları, ambalaj gerekleri, standartlar, korumacı tedbirler vb. bilgilere sahip olmak gerekir. Aksi takdirde ticari süreçte zorluklar yaşanabilir. Dış Ticaret Politikasının Temel Amaçları Ülkelerin dış ticaret işlemlerine müdahale ederken ileri sürdükleri nedenlerden bazılarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

a) Dış Ödeme Dengesizliklerinin Giderilmesi

b) Dış rekabetten korunma

c) Ekonomik Kalkınma

d) Piyasa Aksaklıklarının Giderilmesi

e) Ekonominin Liberalleştirilmesi

f) Hazineye Gelir Sağlamak

g) Diğer Nedenler Dış Ticaret Politikasının Araçları Devlet dış ticarete müdahalede genellikle gümrük tarifelerini kullanmıştır.

Zamanla gümrük tarifelerinin etkisi azaltılmış, bunun yerine başka araç ve düzenlemeler ortaya çıkarılmıştır. Aşağıda dış ticaret politikasını uygulamaya yardımcı olan bu araçlar yer almaktadır:

- Gümrük tarifeleri
- Tarife dışı araçlar
- İhracatın özendirilmesi
- Bağlı ticaret Dış Ticarete Çevresel Kurumlar Dış ticaret işlemleri gerçekleştirilirken bazı kurumlarla iletişim kurulması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Aşağıda sıralanan ve yasalarla düzenlenmiş olan bu kurumlar hem dış ticaret işlemlerini gerçekleştiren kişi ve kuruluşları hem de devletin çıkarlarını koruma adına dış ticaret işlemlerine yön verirler.

Bu kurumlardan bazıları:

- Dış Ticaret Müsteşarlığı
- Hazine Müsteşarlığı
- Gümrük Müsteşarlığı
- Gümrük Müşavirleri •

Ticaret ve Sanayi Odaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları

Birliği (TOBB)

- İhracatçı Birlikleri
- İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (İGEME)
- TC. Merkez Bankası
- Türk Eximbank
- Ticaret ve Sanayi Odaları
- Faktöring İşlemi Yapan Şirketler
- Uluslararası Gözetim Şirketleri
- Yurt İçi Bankalar-Finans Kurumları
- Muhabir Bankalar
- Türk Standartları Enstitüsü

• Türkiye'nin Yurt Dışındaki Ekonomi ve Ticaret Müşavirlikleri Dış ticarete ilişkin temel yetki ve görevler 1960'lı yıllarda Ticaret bakanlığı bünyesinde iken, 1971 yılında yeni kurulan Dış Ekonomik İlişkiler Bakanlığı'na devredilmiştir. Bu bakanlığın ömrü kısa sürmüş ve dış ticaretle ilgili yetkiler yeniden Ticaret Bakanlığına devredilmiştir. Dış ticaret işleri 1983 yılında ise Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın yetki alanına bırakılmıştır. Nihai olarak 1994 yılında kurulan Dış Ticaret Müsteşarlığı aynı görevleri devralmıştır.

TÜRKİYE'NİN DIŞ TİCARETİNDEKİ GELİŞMELER

1980 öncesi dönemdeki ekonomik sıkıntılar ödemeler dengesi üzerinde yoğun bir baskı oluşturmuş ve bu nedenle bir süre kısıtlayıcı dış ticaret politikaları ve ithal ikameci sanayileşme politikaları uygulanmıştır. Bu politikalar beklenen sonucu vermemiş, ithal ikameci sanayilerin dışa bağımlılığı nedeniyle ithalatta önemli oranda artışlar olmuş, ihracatta ise kayda değer bir gelişme görülmemiştir. 24 Ocak 1980 tarihinde alınan kararlarla nispeten serbest piyasa şartları sağlanmaya çalışılmış ve dışa açık bir ekonomi modeli uygulamaya konulmuştur. 1987'de Avrupa Birliği'ne üyelik başvurusunda bulunulmuş, yine aynı yıl Türk Eximbank kurularak faaliyete geçirilmiştir. 1990'larda ve 2000'li yıllarda ise Türkiye'nin dış ticaret politikasını şekillendiren iki temel olaydan biri Dünya Ticaret Örgütü'ne üyelik, diğeri ise Avrupa Birliği ile yapılan Gümrük Birliği Anlaşması'dır. 1999'da yeni bir istikrar programı uygulamaya konulmuş, özellikle 2000'li yıllarda Dünya genelinde yaşanan krizler Türkiye ekonomisini ve dış ticaretini de etkilemiş ve diğerk faktörlerle birlikte inişli çıkışlı bir grafik çizmesine neden olmuştur. Gümrük Birliği ve Türkiye Gümrük Birliği; üyelerin, karşılıklı ticaretleri üzerindeki gümrük tarifeleri, kotalar, ithal ve ihraç yasaları gibi her türlü engel veya kısıtlamaları kaldırarak üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesini (OGT) uyguladıkları bütünleşme şeklidir. Bu tarz bir birlik, malların serbest dolaşımı, ortak tarım politikalarına uyum, mevzuat, kamu alımları, vergilendirme, kurumsal hükümler, gümrüklere ilişkin hükümler ve uyumsuzlukların çözümü gibi konuları içerir. Örneğin malların serbest dolaşımıyla ilgili kısıtlamalar, teknik engeller ve kotaların kaldırılması, işlenmiş tarım ürünleri ithalatına ilişkin konuların düzenlenmesi söz konusudur. Dış Ticaretimiz ve Avrupa Birliği Türkiye ile Avrupa Birliği arasında ticari ilişkiler, 1963 yılında Ankara anlaşması ile farklı bir boyut kazanmıştır. Bu anlaşmaya göre hazırlık, geçiş ve son dönem olmak üzere üç aşamalı bir süreç başlatılmıştır. Gümrük Birliği bu aşamaların son dönemidir. Belirlenen amaçlar doğrultusunda malların, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımı öngörülmüş fakat kişilerin serbest dolaşımı henüz gerçekleştirilememiştir. Buna rağmen Türkiye, ticaretinin büyük bir kısmını Avrupa Birliği ülkeleri ile yapmaktadır. Sanayi ürünlerinde tarifelerin kaldırılması her iki taraf için de ticaretin büyümesine etken olmaktadır. Türkiye, gelişme yolunda bir ülke olduğu için ürettiği ürünlerin ara mallarını ya da makinelerini yine ithal etmek zorunda kalmaktadır. Bu durum, AB ülkelerinin lehine sonuçlar vermektedir. Dış ticaretimizde önemli yer tutan ilk 10 ülkeye baktığımız zaman bu ülkelerin çoğunlukla AB ülkeleri olduğunu görmekteyiz. Örneğin Almanya, hem ihracatımızda hem ithalatımızda ilk sırada olan AB ülkesidir.

DIŞ TİCARETTE BAZI TEMEL KAVRAMLAR

Dış ticaret işlemlerinde sıklıkla kullanılan bazı teknik terimler ve anlamları aşağıdaki gibidir: İthalat: Bir ülkenin başka ülkelere mal/hizmet satın alması (dışa alım). İhracat: Bir ülkenin başka ülkelere mal/hizmet satması (dış satım). Akreditif: İki farklı ülkede faaliyet gösteren ve birbirini tanımayan firmalar arasındaki ticarete ödeme sürecine banka itibarını katarak, satıcı ve alıcı arasında söz konusu olabilecek karşılıklı güvensizliği ortadan kaldırmak amacıyla ithalatçının talimatıyla, ithalata aracılık eden banka tarafından bu bankanın yabancı ülkedeki muhabiri üzerinde açılan kredi mektubu. Akreditif ihbarı: Akreditifin açıldığının amir banka tarafından ihracatçıya bildirilmesidir. Gümrük tarifesi: İthal edilen malların miktarı veya birim değeri üzerinden hangi oranlarda vergi tahsil edileceğini gösteren resmî liste. Anlaşmalı gümrük tarifesi: Ülkeler arasında uluslararası anlaşmalara göre belirlenmiş gümrük tarifesi Gümrük vergisi: Bir ülkeye giren-çıkan ya da transit olarak geçen mallardan devlete gelir sağlamak, ödemeler dengesini iyileştirmek, sanayinin korunmasını sağlamak gibi nedenlerle gümrük idareleri tarafından alınan vergiler.

Hariçte işleme izin belgesi (outward processing licence): Ham madde, yardımcı madde ve ambalaj malzemelerinin, ileri düzey bir işlem görmek üzere üçüncü ülkelere gönderilmesi için Dış Ticaret

Müsteşarlığına müracaat edilerek alınması gereken belge.

Hariçte işleme rejimi: Serbest dolaşımkaki eşyanın, daha ileri safhada işlenmek, tamir edilmek veya yenilenmek üzere geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere ihraç edilmesi ve ikili veya çok taraflı ticaret anlaşmaları çerçevesinde bazı işlem görmüş ürünler için konulmuş veya konulacak olan gümrük vergisi muafiyeti içeren hükümler saklı kalmak kaydıyla, yeniden serbest dolaşıma girmesi ve standart değişim sistemi kapsamında ithal edilmesi.

Konşimento: Tren, uçak veya gemi ile yapılan taşımacılıkta, malın taşımak üzere teslim alındığını ve varış noktasında konşimento sahibine teslim edileceğini gösteren taşıma belgesi.

Navlun sözleşmesi: Deniz taşımacılığında taşıyanın, belli bir yükü gemiyle ve ücret karşılığı taşımayı üstlendiği sözleşme.

Permi: Kişilere özellikle dış ticaret için devlet tarafından verilen izin belgesi.

CE İşareti: Bir ürünün Avrupa Birliği direktifleri ile belirlenen sağlık, güvenlik, çevrenin ve tüketicinin korunması gereklerine uygun olduğunu gösteren bir Birlik işareti. Avrupa pazarında ürünlerini pazarlamak isteyen üreticiler için CE Uygunluk İşareti zorunludur. Aksi takdirde Avrupa pazarında ürünün üretimi ve satışının yapılması imkânsızdır. CE Uygunluk İşareti bir anlamda Avrupa’da bir ürünün pasaportu gibidir.

FOB (free on board): Gemi bordasında teslim. Uluslararası ticarete malların belirtilen yükleme limanında gemi bordasına aktarılmasıyla satıcının teslim yükümlülüğünün sona erdiğini gösteren fiyat.

Ödemeler Dengesi: Ödemeler dengesi, en geniş anlamıyla, bir ekonomide merkezi hükümet, bankalar, gerçek kişiler, tüzel kişi ve kuruluşlar gibi yerleşik kişilerin diğer ekonomilerdeki yerleşik kişiler ile belli bir dönem içinde yapmış oldukları tüm mal ve hizmet alışverişi ile bu ekonominin diğer ekonomilerle olan alacak ve yükümlülüklerinin, mülkiyet değişimi anında, çift kayıt prensibi esasına dayalı olarak kaydedildiği istatistikî bir tablodur. Bu tablo sayesinde, ülkenin toplam dış borç ve varlıklarındaki değişimler gözlenerek, diğer ülkelerle olan ekonomik ilişkiler görülür.

Ödemeler Dengesi Bilançosu: Bir ülkenin başka ülkelerle bir yıl içinde girmiş olduğu ekonomik ve ticari ilişkiler sonucu ortaya çıkan hesapların sistematik olarak tutulan kaydına denir.

İTHALAT NEDİR?

İthalat kısaca “dışalım”dır. Yani başka ülkeden mal ya da hizmet satın alınmasıdır. Daha açık ifadeyle; dışalım serbest olan bir mal ya da hizmetin mevzuata uygun olarak başka ülkelerden satın alınması, bedelinin ise kambiyo mevzuatına uygun olarak transfer edilmesi işlemine denir. İthalat Nasıl Yapılır? Türkiye’deki mevzuata göre vergi numarasına sahip her gerçek ve tüzel kişi ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümleri uyarınca hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan kişiler ve ortaklıkları ithalat işlemlerini yürütebilir.

Özel anlaşmalara dayanan ithalatta, kitap ve diğer yayınların ithalatında, Türkiye’de açılan uluslararası fuar ve sergilerde Dış Ticaret Müsteşarlığı’nca perakende satışına izin verilen malların ithalatında vergi numarasına sahip olma şartı aranmamaktadır. İlgili mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ithalat yapmak isteyenler, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde almaları gereken belgelerle birlikte doğrudan gümrük idarelerine başvururlar. FOB teslim şekli dışındaki ithal başvurularında proforma faturalarda, mal, navlun ve sigorta bedelleri ayrı ayrı belirtilir.

Gümrük idareleri, ithal edilecek olan mal/hizmetlere ait faturaların bir sureti üzerine, gerekli tüm bilgileri koymak suretiyle ve onayladıktan sonra ilgili ithalatçılara verir. İthalat yetkisi kanunlarla belirli kurum ve kuruluşlara verilmiş maddelerin ithali ancak, bu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılabilir. Dış Ticaret Müsteşarlığı’na yayımlanan İthalinde Garanti Belgesi Aranacak Maddelere İlişkin Tebliğde Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonları (G.T.İ.P) ve tanımları belirtilen eşyaların gümrük beyannamelerinin tescilinde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca (Tüketicinin ve Rekabetin Korunması Genel Müdürlüğü) onaylanacak garanti belgesi gümrük idarelerince aranır. Bu belgenin bir örneği gümrük beyannamesine eklenir. İthalat bedelleri; banka kaynaklarından, ithalatçıya ait döviz tevdiat hesaplarından, alış yapılmamış ihracat bedelinden, kredi kartından, sermaye hareketlerine ilişkin hükümler çerçevesinde sağlanan kredilerden karşılanmak suretiyle ödenebilir.

Vergi numarası verilen gerçek ve tüzel kişiler ithalatçı olabilir. Bunun yanında tüzel kişilik olmamasına rağmen hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan kişilerin ortaklıkları ithalat gerçekleştirebilir. Genelde ithalat işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi için; tacirlik sıfatının kazanılması, ilgili ithalatçı birliğine üye olunması ve vergi dairesinden mükellef kaydının alınması gerekmektedir. Ancak, bazı durumlarda özel anlaşmalar çerçevesinde ithalat yapılması, fuar ve sergilerde perakende satışına izin verilen malların ithal edilmesinde ve kitap ve benzeri yayınların ithal edilmesinde vergi mükellefi olma şartı aranmamaktadır. İthalata konu olan mal bedellerinin ödenmesine ilişkin işlemler kambiyo mevzuatına tabidir. İthalat yapmadan evvel süreç ve maliyet analizi iyi yapılmalıdır. İthalat sürecinde mal bedeli, nakliye bedeli, gümrük ve komisyon giderleri açık bir şekilde tespit edilmeli ve ürün maliyeti ona göre hesaplanmalıdır. Yapılacak ithalatın finansman kaynağının seçimi de son derece önemlidir.

Özellikle ilk defa ithalat yapanların genellikle mal bedelini peşin ödemek durumunda kaldıkları görülmektedir. İthalat gerçekleştirildikten sonra ithal malın iç piyasada satılması ve tahsilat süreci zaman aldığından finansman sorunları baş gösterebilmektedir. İthalat süreci başlatılmadan evvel dikkat edilmesi gereken önemli bir husus da, ithal edilmesi düşünülen mallarla ilgili herhangi bir kısıtlama veya yasağın olup olmadığını öğrenmektir. Özellikle Uzak Doğu menşeli ürünlerin bir kısmında kotolar söz konusu olabilmektedir. Zaman ve maliyet açısından ithal edilecek malların hangi ulaşım yoluyla tedarik edileceği dikkate alınması gereken bir diğer önemli konudur. Bu konuda bir fayda-maliyet analizinin yapılmasında yarar vardır. Seçilecek ulaşım yolunun zaman ve maliyet unsurlarını dikkate almak gerekir. Benzer şekilde ambalaj konusu da dikkate alınmalıdır. Ürünün hasar görmeden teslim alınabilmesi için ambalaj konusunun da incelenmesi hatta ihracatçıyla mutabakata varılmasında yarar vardır. Tüm bunların yanında ithal edilecek malların ticareti yapan taraflardan birine sigorta sorumluluğu yüklenir. Sigortayı hangi tarafın yaptıracağı konusu iki taraf arasında yapılacak anlaşmaya bağlıdır. Bu sorumluluğun ithalatçıya yüklenmesi durumunda ithal edilecek malların maliyeti hesaplanırken dikkate alınmalıdır. Raf ömrü kısa olan ürünlerin ithalatında en kısa sürede teslim almayı sağlayacak ulaşım yolu seçilmelidir. Örneğin deniz yoluyla nakliye mesafeye bağlı olarak çok uzun zaman alabilir ve malların bozulma riski ortaya çıkar. Dış Ticarete Teknik Düzenlemeler ve Standardizasyon Mevzuatına aykırı davranışlardan dolayı ithalattan men edilen firmaların men edilme tarihinden itibaren akreditif talepleri, peşin ve vesaik mukabili ödeme şekline göre yapılacak transfer talepleri ile kabul kredili işlemler için poliçe kabul veya aval talepleri kabul edilmez. Ancak, bu

firmalar tarafından, yatırım teşvik belgesi ve dâhilde işleme izin belgesi kapsamındaki malların ithalatı gerçekleştirilebilir.

DÂHİLDE İŞLEME REJİMİ

İhraç ürünün elde edilmesinde kullanılan girdilerin ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın gümrük muafiyetli olarak ithal edilmesidir. Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında gümrük muafiyetli ithalattan ayrı olarak vergi, resim ve harç istisnası da uygulanmaktadır.

Bu istisnalar:

- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Damga Vergisi ve Harçlar,
- Hal Rüşumu,
- Diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar,
- Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisidir. Dâhilde İşleme Rejiminin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için aşağıdaki kurumlardan gerekli yetki, izin ve belgelerin alınması gerekir. Dâhilde İşleme İzin Belgesi Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından düzenlenmektedir, dâhilde işleme izni ise Gümrük Müsteşarlığı tarafından verilmektedir. Genellikle, eşyanın tamiri, boyama, yenileme, montaj, ambalajlama, bedelsiz ithalat gibi basit nitelikli işlemlerde uygulanmaktadır. Dâhilde İşleme İzin Belgesi ile ilgili revize işlemleri ve ihracat taahhüdünün kapatılması konularında ihracatçı birlikleri yetkilidir. İşleme Faaliyeti: “Eşyanın montajı, kurulması ve diğer eşya ile birleştirilmesi dahil olmak üzere işçiliğe tabi tutulması, işlenmesi, yenilenmesi, düzenli hale getirilmesi dahil olmak üzere tamir edilmesi ile işleme sırasında tamamen veya kısmen tüketilse dahi işlem görmüş ürünün bünyesinde bulunmayan ancak, bu ürünün üretilmesini sağlayan veya kolaylaştıran önceden belirlenmiş bazı eşyanın kullanılmasını” ifade etmektedir (Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2005/ 1)).

Dâhilde işleme tedbiri olarak iki sistem uygulanmaktadır:

C) Şartlı Muafiyet Sistemi

D) Geri Ödeme Sistemi Şartlı Muafiyet Sistemi Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 5. Maddesinde; “Şartlı muafiyet sistemi; dâhilde işleme izin belgesi/dâhilde işleme izni kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan (belge/izin sahibi firma ve/veya yan sanayici firma tarafından) ve serbest dolaşımda bulunmayan ham madde, yardımcı madde (katalizör olarak kullanılanlar dahil), yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesinin, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalarca, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, vergisi teminata bağlanmak suretiyle bedelli ve/veya bedelsiz ithal edilmesi ve ihracat taahhüdünün gerçekleşmesini müteakip, alınan teminatın iade edilmesidir. Ancak, belge/izin kapsamında “yapılacak işletme malzemesi ithalatında, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi tahsil edilir ve ticaret politikası önlemleri uygulanır” denmektedir. Geri Ödeme Sistemi Dâhilde İşleme Rejiminde belirtilen istisnalar dışında, Dâhilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ithali sırasında her türlü vergi ödenerek serbest dolaşıma girmiş bir eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde ihraç edilmesinden sonra, ithalat esnasında ödenen vergilerin geri alınmasını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle; Dâhilde İşleme İzin Belgesi kapsamında, gümrük vergisi, fon ve KDV'si ödenerek ithal edilen eşyanın işlenerek yurt dışına satılmasının ardından ödenen vergilerin firmalara iade edilmesi sistemidir. Bu kapsamda ithal edilen eşya için gümrük idaresince, ticaret politikası önlemleri uygulanır ve eşyanın ithali için öngörülen dış ticarete teknik düzenlemeler ve standardizasyon mevzuatı dâhil diğer işlemlerin tamamlanması şartı aranır (m.11). Ödenen Verginin Geri Verilmesi Madde 13- Geri ödeme sistemi çerçevesinde düzenlenen dâhilde işleme izin belgesi/dâhilde işleme izni ihracat taahhüdünün bu Tebliğin 38'inci maddesi hükmüne göre kapatılmasını müteakip 3 (üç) ay içerisinde, ithalat sırasında ödenen vergilerin iadesi için ilgili gümrük idaresine müracaat edilmesi zorunludur. Bu verginin ilgilinin müracaatı üzerine geri verme kararının alındığı tarihten itibaren 3 (üç) ay içerisinde gümrük idarelerince geri verilmemesi hâlinde, bu sürenin bitiminden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun tecil faizine ilişkin hükümleri uygulanır.

İTHALAT İŞLEMLERİNDE BAŞLICA FİNANSMAN YÖNTEMLERİ

İthalatçı firma veya kişilerin ithalatı gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu fonu temin edebileceği çeşitli kaynaklar sözkonusudur. Bu kaynaklardan başlıcaları aşağıdaki gibidir: 1. İthal edilecek makine ve ekipmanlar için leasing kuruluşlarından finans sağlanabilir. 2. İthalat Akreditiflerine ait vesaik için post-finansmandan yararlanılabilir. 3. Yabancı ülkedeki ihracatçılar lehine açılan akreditifler ve açılan akreditifler kapsamında sağlanan krediler. 4. Yurt dışındaki ihracat kredi veya kredi garanti kuruluşlarından sağlanan ithalat (alıcı) kredileri. 5. Teminat mektupları (Harici garantiler)/ Kontrgaranti 6. Mal ve hizmet takası İthalatçıları parayı peşin ödeyip daha sonra sipariş ettikleri malları teslim almadıkları yönünde şikâyetle ilgili mercilere başvurdukları olaylara sıkça rastlanmaktadır. Aslında bu durum benzeri başka ödeme yöntemlerinde de nispeten söz konusu olabilir. Ancak, sipariş edilen malla ilgili tutarın peşin ödenmesi en büyük riski oluşturmaktadır. Türkiye'de İthalat Türkiye, ihtiyaç duyduğu çeşitli mal ve hizmetleri birçok ülkeden ithal etmektedir. Ancak bir taraftan da dengesiz bir ithalatın meydana getirebileceği sorunları asgariye indirmek adına korunma önlemleri almaya çalışmaktadır. Örneğin bu konuda alınan “İthalatta Korunma Önlemleri Hakkında

Karar"; bir malın benzer veya doğrudan rakip mallar üreten yerli üreticiler üzerinde ciddi zarar veya ciddi zarar tehdidi oluşturacak şekilde artan miktar ve şartlarda ithal edilmesi halinde, bu zarar veya zarar tehdidini ortadan kaldırmak üzere korunma önlemleri alınması ile ilgilidir. Türkiye'nin ithalat rakamları incelendiğinde; bazı yıllarda önceki yıla oranla düşüş olmasına rağmen genelde artan bir seyir izlediği görülmektedir. Türkiye'nin Avrupa Birliği ile olan Gümrük Birliği anlaşması uyarınca AB'nin Ortak Ticaret Politikasını üstlenme zorunluluğu bulunduğu için, özellikle Avrupa Birliği'nin serbest ticaret anlaşması yaptığı ülkelerle karşılıklı yarar esasına dayalı benzer anlaşmalar yapmaktadır. Serbest ticaret anlaşmalarında taraflar arasındaki ticarete malların tercihli rejimden yararlanmaları menşe kurallarına göre olmaktadır. Ayrıca, serbest ticaret anlaşmalarında ortak ticaret politikaları ve ortak rekabet kuralları uygulama zorunluluğu bulunmadığı gibi, taraflar üçüncü ülkelere karşı kendi gümrük tarifelerini uygulamaktadırlar. Bu nedenle Serbest Ticaret Anlaşmaları; komşu ve çevre ülkelerle dış ticaretimizin geliştirilmesine ve ihracatçılarımızın dış pazarlarda, başta AB ülkelerinin müteşebbisleri olmak üzere rakipleri ile eşit şartlarda rekabet edebilmesine katkı sağlayan, karşılıklı yatırımların artırılması ve müşterek girişimlerle ülkemizin rekabet gücünün artırılmasına yardımcı olan önemli bir rol oynamaktadır.

İHRACAT NEDİR?

İhracat; kısaca “dışa satım”dır. Yani birbaşka ülkeye mal ya da hizmet satılmasıdır. Bir malın/hizmetin, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veya Dış Ticaret Müsteşarlığı’na ihracat olarak kabul edilecek diğer çıkış ve işlemleri ifade etmektedir. İhracat, bir ülkenin ve firmalarının büyümesi ve rekabet gücünü artırması açısından son derece önemli rol oynar.

Bu rolü aşağıdaki gibi belli başlıklar altında toplayabiliriz;

- Satış ve karları artırmak
 - Dünya pazarlarından pay almak
 - İç pazara olan bağımlılığı azaltmak
 - Pazar dalgalanmalarını dengede tutmak
 - Fazla üretim kapasitesini satmak
 - Rekabet gücünü artırmak
 - İstihdam yaratmak
 - Dış ticaret açığının azalmasına katkı
- İhracat Şekilleri ve Esasları İhracat, bir ülke açısından taşıdığı önem ve yapısı nedeni ile başlı başına mevzuatı olan bir süreçtir.

6 Ocak 1996 tarih ve 22515 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “İhracat Rejimi Kararı”nda ihracat şekilleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- Ön izne bağlı ihracat: Kültür ve tabiat varlıkları, bazı bitki ve meyve türleri ve tohumları, tiftik keçisi vb. gibi listede sıralanan ürünler ve varlıkların ihracı yasak olup ancak ön izin alınması kaydıyla yapılabilmektedir.
- Kayda bağlı ihracat: İhracından önce İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince kayda alınması gereken ve İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ kapsamındaki malların ihracatı.
- Konsinye ihracat: Kesin satışı bir yıl içinde yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara veya yabancı ülkede tesis edilen ticari şube veya temsilciliklere mal ihraç edilmesi.
- Yurt dışı fuar ve sergilere katılım ve ihracat: Tanıtım ve satış amaçlı olarak, uluslararası ticari fuar ve sergilerde sergilenmek üzere yurt dışına çıkarılan malların kesin satışına ilişkin talepler, geçici çıkışa esas gümrük beyannamesinin İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince onaylanmasını müteakip gümrük idarelerince sonuçlandırılır.
- İthal edilmiş malın ihracı: İthalat rejimine uygun olarak vergileri ödenerek ithal edilmiş yabancı menşeli yeni ve kullanılmış malların ihracı özellik arz etmeyen ihracat kapsamında yapılır. Ancak, ihracatın desteklenmesine yönelik mevzuat, yatırım mevzuatı ile gümrük mevzuatının mahrecine iade (geldiği yere geri gönderme) hükümleri saklıdır.
- Serbest bölgelere yapılacak ihracat: Bu ihracat şekli, ihracat mevzuatı hükümlerine tabidir. Ancak, Dâhilde İşleme Rejimi, KDV uygulamaları ve Türkiye İhracat Kredi bankası uygulamalarına dair mevzuat hükümleri saklıdır.
- Diğer ihracat şekilleri: Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat, bedelsiz ihracat, transit ticaret vb. bu kapsamda değerlendirilmektedir. Türkiye’nin İhracatı TÜİK tarafından açıklanan verilere göre, 2018 yılında Türkiye’nin toplam ihracatı 167,9 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Bu rakamın içerisinde motorlu kara taşıtları 26,7 milyar dolarla ilk sırayı alırken, kazan, makine, mekanik cihazların yer aldığı kalem 15,8 milyar dolarla ikinci sırayı almıştır. Türkiye’nin bulunduğu coğrafyada yaşanan o kadar soruna rağmen dış ticaretindeki rakamsal büyüme önemlidir ancak dış ticaret açığı da bir o kadar önemlidir. Dış ticaret açığının kapatılması için daha fazla ihracatın gerçekleştirilmesi bir zorunluluktur. Diğer taraftan e-ticaretteki gelişmeleri de yakından takip eden Türkiye bu alanda geri kalmamak adına çeşitli tedbirleri devreye sokmaktadır. Hollanda merkezli E-ticaret Vakfı tarafından 22 ülke arasında yapılan araştırmaya göre Türkiye’nin 2017 yılında B2C e-ticarette en fazla büyüyen ikinci ülke olduğu tahmin edilmektedir. Teknolojiye daha fazla yatırım yapılarak teknolojik ürün sayısının artırılması ve ihraç edilmesi küresel ticaretten yeterince pay alınması için olmazsa olmaz bir sonuç olarak ortadadır. 2017 yılında bir önceki yıla kıyasla %10 artış gösteren ihracat 2018 yılında ise %7 civarında bir artış göstermiştir. Rakamlardan da görüleceği üzere Türkiye’nin ihracatında artışlar olmasına rağmen dış ticaret açığında büyüme meydana gelmektedir. Bunun nedeni, ithalatta ihracattakinden daha yüksek artışlar meydana gelmesidir. Türkiye’de İhracatın Finansmanı 2018 yılı verilerine göre, Türkiye’de ihracatın çoğunluğu, mal mukabili ödeme, vesaik mukabili ödeme ve peşin

ödeme yöntemi ile finanse edilmektedir. Toplam 167 milyar dolarlık 2018 yılı ihracatının; 111 milyar mal mukabili ödeme, 22 milyar vesaik mukabili ödeme ve 17 milyar dolarlık kısmı ise peşin ödeme şeklinde gerçekleşmiştir. Akreditiflerin de 2018 yılı rakamları içerisinde hacim olarak dördüncü sırada yer aldığı dikkat çekmektedir. En az kullanılan ödeme şeklinin ise kabul kredili ödeme olduğu görülmektedir. Bu tablo Türkiye'nin ihracatının çoğunlukla ithalatçılar için riskli sayılabilecek yöntemler vasıtasıyla finanse edildiğini ortaya koymaktadır. 2018 yılı itibarıyla her bir finansman yönteminin tutarlarının yer aldığı tabloda 17 kalemden oluşan ödeme şekline yer verilmiştir. Ülkeler açısından yaptıkları ihracatın, ithalatı karşılama oranı önem taşır. Türkiye'de bu oran yıllar itibarı ile inişli çıkışlı seyir izlemiş ancak istenen seviyeye bir türlü gelmemiştir. Bazı ülkelerde bu oran yüzde yüzün üzerinde seyretmektedir. Bu tablo, bahsi geçen ülkelerin yaptıkları ithalattan daha fazla tutarda ihracat yaptıkları anlamına gelmektedir. Türkiye'nin yakın dönemdeki ihracatın ithalatı karşılama oranları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

İhracata Yönelik Devlet Yardımları Türkiye, ihracatını reel anlamda artırabilmek için bir taraftan yurt dışındaki girişimlerini sürdürürken diğer taraftan yurt içinde de çeşitli teşvik tedbirlerini uygulamaya koymaktadır. İhracatın artırılması adına yapılan uygulamalardan biri de bu konudaki devlet yardımlarıdır.

İhracata yönelik devlet yardımlarını aşağıdaki gibi başlıklar altında toplamak mümkündür:

- Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarına Katılımın Desteklenmesi:
- Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi
- Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Faaliyetlerinin Desteklenmesi
- İstihdam Yardımı: • Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesi
- Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi
- Türk Ürünlerinin Yurt dışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®'nin Desteklenmesi
- Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği
- Rapor ve Yabancı Şirket Alımlarına Yönelik Danışmanlık Hizmetleri Desteği
- Yurt Dışı Tanıtım Desteği
- Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesinin Desteklenmesi
- Tasarım Desteği
- Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları
- Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımları
- Özel Statülü Şirketler
- Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi

YENİ AKIM: E-TİCARET

Genel anlamda e-ticaret; mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır. Günümüzde tüketiciler açısından e-ticaret kavramı yerine daha spesifik bir kavram olan m-ticaret kavramını da kullanılmaya başlamıştır. Mobil internetin ve mobil uygulamaların gelişimi sayesinde tüketiciler alışverişlerini istedikleri yerde, istedikleri zaman ve zahmetsiz olarak yapabileme özgürlüğüne erişmiş olup, mobil veri erişiminin artması, telefon ekranlarının büyümesi ve mobil cihazların daha güvenli hale gelmesiyle e-ticaretin önündeki engeller gittikçe azalmıştır. Bu gelişmeler e-ticaretin gün geçtikçe yaygınlaşmasına yol açmıştır. İnternetim tüm dünyada yaygınlaşmasıyla beraber internet üzerinden Dünyada son 10 yılda 10 kattan fazla büyüyen e-ticaret, tüketicilerin alışveriş alışkanlıklarını, şirketlerin özellikle de perakendecilerin ise iş modellerini yeniden şekillendirmelerini zorunlu hale getirmeye başlamıştır. Gittikçe artan bir ivme ile yakın gelecekte de devam edecek e-ticaretin, toplum ve ekonomiye de çok sayıda faydası söz konusudur. Bunlardan bazılarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Ekonomide kayıt dışılığı azaltır; verimliliği, rekabet gücünü ve işletmelerin büyümesine sağladığı destekle istihdamı artırır.
- Lojistik, Bilgi İşlem Teknolojileri gibi etkileşimde bulunduğu ve hizmet aldığı sektörleri geliştirir.
- Fiziksel dünyada gereken pek çok maliyet unsurunun olmaması sayesinde, KOBİ'lerin büyük şirketlerle rekabet edebilmelerini sağlar.
- Ürünlerin yurt dışı tanıtımının daha kolay, hızlı ve düşük maliyetle yapılmasını sağlarken şirketlerin ihraç potansiyellerini artırır, girdi maliyetlerini düşürür. Arama motorları ve arama araçları kullanarak, tüketiciler dünya pazarlarındaki ürünlere kolayca ulaşabilmekte ve o ürünleri karşılaştırabilmektedir. Bu gelişmeler, müşterilerin en uygun ürün seçeneğini verimli şekilde değerlendirmelerine imkân sağlar. Bilgisayar yazılımı gibi bazı dijital ürünlerle, tüketiciler daha uygun sipariş verip, anında ürünleri alabilmektedir. E-Ticarette Öne Çıkan Ülkeler Küresel e-ticaret pazarında en fazla hacme sahip ülkeler Çin, ABD ve İngiltere'dir.
- Çin: Özellikle belirli marka firmalarla Dünyanın en büyük e-ticaret pazarı olan Çin'de e-ticaretin toplam GSYH içindeki payı %5,8; online perakendenin toptan perakende içindeki oranı ise %20,4'dür. Çin'in e-ticaret alanında bu kadar büyümesinde sektörün kamu politikaları ile desteklenmesi etkili olmuştur. E-ticaretin önemini gören Çin, sınır ötesi e-ticaret pilot bölgeleri kurmuş ve e-ticareti

destekleyen teşvikler verilmiştir. ABD: Amerika’da Çin’le yıkıcı bir rekabetin içine girmiş küresel e-ticaretin içinden daha fazla pay alabilmek adına gerekli her türlü girişimi gerçekleştirmiştir. ABD’nin e-ticaretinin toplam GSYH içindeki payı %2,3; online perakendenin toptan perakende içindeki oranı ise %10,5’dir. ABD e-ticareti daha geliştirmek adına ilgili e-ticaret platformları anlaşmalar imzalamakta ve gümrük yapılanmasını sürekli revize etmektedir. İngiltere: Avrupa e-ticaret pazarının ana merkezi olan İngiltere’de e-ticaretin toplam GSYH içindeki payı %7,9; online perakendenin toptan perakende içindeki oranı ise %14,9’dur. İngiltere’de e-ticareti arttırabilmek için e-ihracat paketleri düzenlemekte ve bu konuyu devlet eliyle desteklemektedir.

Türkiye’nin E-İhracatı Türkiye de küresel e-ticaret gelişmelerine kayıtsız kalmamış bu pazardan pay alabilmek adına çalışmalar yürütmektedir. Halen daha çözüm bekleyen, gümrüklerde daimi uzman personel eksikliği, iadelerde yaşanan sorunlar başta olmak üzere operasyonel süreçlerdeki uygulamalar ile ambar ve ardiye ücretleri, evrensel posta katılım payının aynı gönderi için birden fazla firma tarafından ayrı ayrı ödenmesi ve vergilerden kaynaklanan giderlerin lojistik maliyetleri arttırması gibi sorunlar e-ihracatın hedeflenen seviyelere ulaşmasını engellemektedir. Dünya çapında perakende satışlarının, e-ticaret de dahil olmak üzere 2017 yıl sonunda 23.445 milyar dolar olarak gerçekleştiği tahmin edilmektedir. Küresel e-ticaretin toplam perakende satışları içerisindeki payı 2011 yılında yüzde 3,6 iken 2016’da bu oran yüzde 8,7’ye yükselmiştir.

TÜBİSAD tarafından yayınlanan 2016 verilerine göre; gelişmiş ülkelerde online ticaretin toplam perakendeye oranı ortalama %8,8, gelişmekte olan ülkelerde ise ortalama %3,8 civarındadır. Türkiye’de online ticaretin toplam perakende içerisindeki payı %3,5 civarındadır. 2017 verilerine göre ise gelişmiş ülkelerde online ticaretin toplam perakendeye oranı ortalama %9,8 iken gelişmekte olan ülkelerde bu ortalama %4,8 düzeyindedir. Dünyadaki online ticaret/toplam perakende hacmindeki artışa paralel olarak Türkiye’deki online ticaretin toplam perakende içerisindeki payı %4,1’e yükselmiştir. E-ihracattaki gelişmelerin, ülkemizin ihracatına özellikle şu üç alanda katkısı olacaktır. Bunlar, ihracat menziline arttırıp yeni pazarlara erişmek, katma değeri yüksek ve yeni ürünlerin ihracatını arttırmak ve KOBİ’ler ile yeni girişimlerin şirket büyüklüğünden kaynaklanan dezavantajlarını azaltmaktır.

HARİÇTE İŞLEME REJİMİ

Ekonomi Bakanlığının 11.05.2007 tarihli ve 26519 Sayılı Resmî Gazete’de yayımladığı Hariçte İşleme Rejimi tebliğinde Hariçte İşleme Faaliyeti şu şekilde tanımlanmaktadır; MADDE 4- (1)“Hariçte işleme faaliyeti; serbest dolaşımda bulunan eşyanın daha ileri safhada işlenmek, tamir edilmek veya yenilenmek üzere geçici olarak Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere ihraç edilmesi ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin, gümrük vergilerinden tam veya kısmi muafiyet uygulanmak suretiyle ve ikili veya çok taraflı ticaret anlaşmaları çerçevesinde bazı işlem görmüş ürünler için konulmuş veya konulacak olan gümrük vergisi muafiyeti içeren hükümler saklı kalmak kaydıyla, yeniden serbest dolaşıma girmesi ve standart değişim sistemi kapsamında ithali ile ilgili faaliyetleri kapsar”.

DIŞ TİCARETTE KULLANILAN BELGELER

1. Ticari Belgeler:

- Proforma fatura: Proforma fatura satıcı tarafından malların sevkinden önce düzenlenen teklif niteliğinde hazırlanan ön faturadır. Bu faturanın ticari faturadan ayrılabilmesi için üzerine mutlaka “proforma” ibaresi yazılmalıdır. Proforma faturada alıcı tarafından talep edilen malın cinsi ve miktarı, birim fiyatı, fiyata dâhil diğer unsurlar (taşıma, yükleme ve boşaltma, sigorta vb.) ve teslim şekli, toplam meblağ ve ödeme şekli bilgilerine yer verilir.
- Ticari fatura: Ticari fatura, uluslararası ticarete kullanılan en temel belgelerden biridir ve ihracatçı tarafından düzenlenir. Fatura, ülkemiz mevzuatında; Türk Ticaret Kanunu'nun 23. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddelerinde düzenlenmiş, satılan, üretilen mal veya yapılan bir hizmet karşılığı verilen bir belgedir.
- Koli listesi: Gönderilen malların ambalajlanmış olması, kolinin veya konteynırın içinde bulunması hâlinde, her ambalajın, kolinin ve konteynırın içindeki malların dökümünü (cins ve miktar) belirten belgedir. Koli listesindeki malların dökümü ile faturadaki malların dökümü birebir uyumlu olmak zorundadır.
- Çeki listesi: Çeki listesi, bir fatura kapsamındaki malın çeşitli cins ve türde ve çeşitli ağırlıktaki kaplara konulması hâlinde, her kapta ne miktarda eşya bulunduğunu göstermek amacıyla düzenlenen bir belgedir. Çeki listesi satıcı veya gönderici tarafından fatura ile birlikte hazırlanabileceği gibi, beyan sahibi tarafından da hazırlanabilir.
- Gözetim raporu: Sevki yapılan malların kalite ve miktarının bu konuda yetkilendirilmiş bir gözetim firması tarafından incelendiğini ve diğer belgelere uygun olduğunu belirten, ilgili gözetim firmasınınca hazırlanıp onaylanan ticari bir belgedir. İthalatçı bu belge sayesinde sevk edilen malların sipariş ettiği miktar ve kalitede olup olmadığını anlar.
- Analiz raporu: Genellikle kimyasal maddelerin ve madenlerin ithalinde/ihracında kullanılan bir belgedir. İthal/ihraç edilen maden ve kimyasal maddelerin, sevk öncesinde yaptırılan bilimsel analizlerinin sonuçlarının yer aldığı belgedir.

2. Sevk (taşıma) Belgeleri:

- Deniz konşimentosu: Deniz taşımacılığında kullanılan sevk belgesidir. Taşıma işlemini yapacak şirket veya acente tarafından hazırlanıp, malları taşıtana verilir. Konşimento türüne göre, malların gemiye yüklenmek üzere teslim alındığını (tesellüm konşimentosu) veya malların gemiye yüklendiğini (yükleme konşimentosu) gösteren bir makbuz niteliğindedir. Konşimento ayrıca malların mülkiyetinin kime ait olduğunu da gösterir.
- Taşıma senetleri: Hava yolu, demir yolu ve kara yolu taşımacılığında kullanılan senetlerdir. Taşıma senetleri malların taşıyıcıya veya onun acentesine teslim edildiğini gösteren makbuzlardır. Konşimentonun aksine taşıma senetleri malların mülkiyetini temsil etmez, ticaret hukuku açısından kıymetli evrak niteliğinde değildir ve devredilemez. Bu nedenle, taşıma senedi kimin adına düzenlenmişse malları sadece o teslim alabilir. Hava yolu taşımacılığında kullanılan taşıma senedine “hava yolu taşıma senedi (hava konşimentosu)” ismi verilir. Demir yolu taşımacılığında kullanılan taşıma senedine “demir yolu hamule senedi” ismi verilir. Kara yolu taşımacılığında kullanılan taşıma senedine ise “kara yolu taşıma senedi” ismi verilir. Nakliyeciler makbuzları (FIATA belgeleri): Bu belgeler taşıma komisyoncuları tarafından düzenlenir. Komisyoncu malları bir taşıma şirketine taşıyan taraftır. Bu nedenle komisyoncular sevk belgelerini veremezler, nakliyeciler makbuzlarını verirler.

3. Sigorta Belgeleri:

- Sigorta poliçesi: Malların yükleme noktasından varış noktasına gelinceye kadar uğrayabileceği risklere karşı sigortalandığını gösteren, diğer sigorta işlemlerindeki (yangın, kasko, deprem vb.) fonksiyonlara sahip belgedir.
 - Sigorta sertifikası: Bir defadan fazla yükleme söz konusu ise, kesin sigorta yapılmadan önce bu belge hazırlanır. Kesin sigorta yerine geçmez fakat kesin sigortanın yapılabilmesi için malların yükleme tarihini ve niteliklerini bildiren bir belgedir.
 - Flotan sigorta poliçesi: Geçici olarak düzenlenen bir poliçedir. Taşıma aracı ve yükleme tarihi kesinleşmeden sigortanın yaptırılması gerektiğinde bu poliçe hazırlanır. Bankalar akreditifin açılmasından sonra mutlaka flotan sigorta poliçesi isterler. Burada amaç sevkıyla ilgili ayrıntılar netleşinceye kadar sigortalıyı teminat altına almaktır. Ayrıntılar netleştikten sonra kesin poliçe yapılır.
- Resmî Belgeler:**

- Menşe şahadetnamesi: Uluslararası ticarete konu olan bir malın, hangi ülkede üretildiğini gösteren belgedir. İhracatçının ülkesindeki yetkili bir makam tarafından onaylandığından resmî belge niteliğindedir. Özellikle gümrük vergilerinin daha sağlıklı bir şekilde belirlenebilmesi için, malın hangi ülkede üretildiğinin ispatı olarak kullanılır. Ticaret ve sanayi odalarından alınabilir.
- Konsolosluk faturası: Malın gideceği ülkenin konsolosluğu tarafından malın menşei, birim fiyatı ve mal değerinin onaylandığı faturalardır. İthalatçı ülkelerin konsolosluklarından elde edilmektedir.
- Dolaşım belgeleri: Bir malın hangi ülkeden ithal edildiğini belirtmek amacıyla düzenlenen ve menşe şahadetnamesi ile benzer özelliklere sahip, yetkili makamlarca onaylanmış resmî belgelerdir. Bu belgeleri düzenletecek ihracatçıların bağlı oldukları ticaret ve sanayi odasına başvurmaları gerekir.
- A.TR: Avrupa Birliği ülkeleri açısından tarım ürünleri ve Avrupa Kömür Çelik Topluluğu ürün listesi dışındaki ürünler için düzenlenir.
- EUR.1: Avrupa Birliği ülkeleri için tarım ürünleri ve Avrupa Kömür Çelik Topluluğu ürün listesindeki ürünler için, EFTA ülkeleri (İsviçre, Norveç, İzlanda ve Lihtenştayn) için tüm ürünlere yönelik, serbest ticaret anlaşması yapılan ülkeler için tüm ürünlere yönelik olarak düzenlenen belgedir.
- FOR.A: Kanada, Yeni Zelanda, ABD, Avustralya, Japonya, Rusya Federasyonu, Ukrayna ve Beyaz Rusya için düzenlenen belgedir.
- EURO-MED: AB ülkeleri, EFTA ülkeleri, Akdeniz ülkeleri (Filistin [Batı Şeria ve Gazze Şeridi], Cezayir, Fas, Tunus, İsrail, Lübnan, Mısır, Suriye, Ürdün) ve Faroe Adaları ülkeleri için düzenlenen belgedir.
- Tasdikli fatura: İhracatçının ülkesindeki ithalatçının konsolosluğuna onaylattığı, kendi düzenlediği faturadır.
- Sağlık ve veteriner sertifikaları: İhracata konu olan malların (özellikle gıda maddelerinin) sağlığa uygun olduğunu belirten yetkili sağlık mercileri tarafından tasdik edilmiş resmî belgelerdir.
- Radyasyon belgesi: İhraç edilecek tarım ürünlerinin hiç radyasyon içermediğini veya radyasyon seviyesinin kabul edilebilir düzeyde olduğunu ispat eden, yetkili makamlarca düzenlenip onaylanmış resmî bir belgedir.

•Finansman Belgeleri:

- Poliçe: Poliçe, ihracatçı tarafından hazırlanan ve ithalatçının belirli bir miktarı poliçe görüldüğünde veya poliçede belirtilen vadede kendisine ödenmesini talep eden bir ödeme emridir. Poliçede üç taraf bulunur. Bunlardan birincisi keşidecidir. Keşideci poliçeyi hazırlayandır. İhracat poliçelerinde keşideci ihracatçıdır. İkincisi lehtardır. Lehtar ödeme yapılacak taraftır. İhracat poliçelerinde lehtar da ihracatçıdır. Üçüncüsü muhataptır. Muhatap ödemeyi yapan taraftır. Muhatap ya banka ya da ithalatçı olabilir.
- Senet: Senet, ithalatçı tarafından hazırlanan ve belirli bir tutarın, belirli bir tarihte ihracatçıya ödeneceğini beyan eden belgedir.
- Ambar (antrepo) makbuzu: Malın depolanmak üzere antrepoya alındığını gösteren belgedir. Malın rehini karşılığında kredi kullanmak veya yeşil şartlı akreditiften yararlanmak isteyen ihracatçı banka adına ambar makbuzu düzenlemelidir.

ULUSLARARASI SÖZLEŞMELER

Uluslararası Sözleşme, farklı ülkelerdeki iki veya daha fazla kişi/firma arasında iş yapmak için yapılmış bir anlaşmadır. Uluslararası ticaret için yapılan sözleşmelerin yazılı olması veya mutlaka belgelere dayanması gerekir. Dış ticaret işlemleri bu sözleşmenin yapılmasıyla başlar. Malların taşınmasında ve tesliminde alıcı ve satıcının yükümlülükleri, ödemenin ne şekilde yapılacağı, malların tesliminden önce taşınması ve yükleme ve boşaltılması sırasında meydana gelecek hasarlarda riskin kime ait olduğu, malların istenen kalitede olmaması durumunda tarafların hak ve yükümlülükleri, anlaşmazlıkların ne şekilde çözüleceği gibi hususlar bu sözleşmede açık ve net bir şekilde yer almalıdır. Uluslararası Ticarete Sözleşmeler

1. Taşıma Sözleşmeleri: Incoterms kuralları çerçevesinde taraflar arasında yapılan ve nakliyecinin malı ücret karşılığında bir yerden başka bir yere taşımaya üstlendiği sözleşmelerdir. Taşıma sözleşmelerinde; taraflar, taşınacak mal ile ilgili bilgiler, paket adedi, brüt ağırlığı, taşıyacak araç, yükleme ve boşaltma yeri ve yükleme tarihi bulunmaktadır. Taşıma sözleşmesinin adları ve taşıma biçimleri, taşımacılık türlerine, araçlarına ve taşıma işlemini yapacak nakliyecilere göre değişmektedir.

2. Joint Venture: İki ya da daha fazla gerçek ya da tüzel kişinin bir araya gelerek, kararlaştırdıkları bir yatırım projesini gerçekleştirmek üzere birlikte hareket etmek için oluşturdukları ortak işletme yapısı. Türkiye mevzuatında her ne kadar bu kavram ayıntılı bir şekilde yer bulmasa da çok benzer anlam içeren “ortak girişim” kavramına yer verilmektedir. Uluslararası ticarete başka ülkedeki bir iş taahhüdünü yerine getirmek amacıyla birden fazla gerçek veya tüzel kişiliğin yalnızca bu taahhüt için iş birliği yapması anlamındadır.

3. Konsorsiyum Sözleşmeleri: Konsorsiyum, iki veya daha çok gerçek ya da tüzel kişiden her birinin belli bir işi yapmak maksadı ile ortaklaşa taahhüt etmiş oldukları işin bir bölümünün yerine getirilmesinin sorumluluğunu diğerlerinden bağımsız olarak yüklenmek suretiyle güçlerini

birleştirmeleridir.

4. Yatırım/İmalat Sözleşmeleri: Farklı bir ÷lkede yapılacak bir yatırım veya o ÷lkenin talep ettiği mal/hizmetin üretimine yönelik sözleşmelerdir. Türk Eximbank'ı tarafından sağlanan krediler kapsamında Avrupa Yatırım Bankası (EIB) Kaynaklı Yatırım Kredisi Programından faydalanılabilmektedir.

5. Marka Lisansı Kullanma Sözleşmeleri: Bir lisans sözleşmesinde “lisans veren” ve “lisans alan” olmak üzere iki taraf vardır. Bu sözleşmelerle bir mal ya da hizmete ait markanın kullanım hakkı ya da üretim yetkisi belirli bir süre için verilmiş olur. Uluslararası ticarete de bu tarz sözleşme örneklerine rastlamak mümkündür. Örneğin; Fiat otomobillerinin Türkiye’de Tofaş tarafından üretilmesi gibi.

6. Dağıtım Sözleşmeleri: Bir ihracatçının hangi türden aracı ile çalışacağı, ihraç edeceği ürüne, pazara ve firmanın hedeflerine bağlıdır. Tüketim malları için acenteler daha uygun olabilirken, dayanıklı tüketim malları ve satış sonrası hizmet gerektiren malların pazarlanmasında distribütörler daha uygundur.

7. Franchising Sözleşmeleri: Genelde kanunla düzenlenmemiş olması, birçok türünün olması ve bünyesinde çeşitli ekonomik ve hukuki ilişkileri barındırması nedeniyle franchising’in farklı tanımlarına rastlamak mümkündür. “Franchise sözleşmesi ile franchise veren tarafından yaratılan ve geliştirilen mal ve hizmetlerin pazarlanmasını kapsayan bir tür pazarlama tekniği çerçevesinde, franchise veren, franchise alanların işletmelerini kendi sistemine üye yapmayı ve bu işletmeleri sürekli olarak maddi ve manevi açıdan desteklemeyi taahhüt ederken; franchise alan, verenin talimatlarına göre mal ve hizmet sürümünü sağlama ve desteklemeyi ve satışlardan bağımsız, periyodik olarak belli bir miktar para ödemeyi üstlenir”.

DIŞ TİCARETTE ÖDEME ŞEKİLLERİ

Ülkeler arasında mal ve hizmetlerin alım satımını içeren dış ticaret, ülkelerin farklı mevzuatları, ticari temayülleri, hukuki ve sosyo ekonomik yapısı, uluslararası kurum/kuruluşlarla ilişkisi gibi birçok faktörden etkilenmektedir. Özellikle yapılan ihracat ya da ithalatın bedelinin tahsil edilmesi/ödenmesi noktasında bu faktörler çok daha önemli olmaktadır. Dış ticaretin tarafları kararlaştırılan ödeme yöntemlerine göre bir takım risklerle karşı karşıya kalabilmektedir. Bazı ödeme yöntemlerinde söz konusu riski ihracatçı firma üstlenirken bazılarında ithalatçı firma riski üstlenmektedir. Her ne kadar uluslararası hukuk kuralları ile tarafların anlaşmazlıkları çözüme kavuşturulma imkânına sahip olsa da seçilen ödeme yöntemine göre bir takım riskler her zaman olabilecektir.

Dış ticarete tercih edilen ödeme yöntemi çeşitli riskleri içerse de bazen firmalara sağladığı avantajlar nedeniyle kabul edilmektedir. Örneğin peşin ödeme yöntemi ithalatçı açısından riskli olsa da sağladığı ön finansman avantajı nedeniyle tercih edilmektedir. Peşin Ödeme İthalatçı firmanın mal bedelini ihracatçı firmaya malın ihraç edilmesinden önce ödenmesini içeren bir ödeme yöntemidir. Peşin ödeme yönteminde mal bedeli mal tesliminden önce ödendiği için ihracatçı açısından hiçbir risk içermez. Ancak ithalatçı açısından en riskli ödeme yöntemi peşin ödeme yöntemidir. Çünkü mal bedeli teslimden önce ödendiği için hem malların istenilen özellikte olmaması hem de malları teslim edilmemesi gibi risklerle karşılaşılabilir. Bu ödeme yönteminde alıcı firmanın satıcı firmaya finansman avantajı sağlaması söz konusudur. Yapısı itibariyle peşin ödeme yönteminde ithalatçı firmanın ihracatçı firmaya yüksek düzeyde güvene sahip olması gerekmektedir. Ancak sadece karşılıklı güven yeterli olmayabilecektir.

Aynı zamanda ihracatçı firmanın ülkesinin hukuki, yönetsel ve ekonomik açıdan değerlendirilmesi gerekmektedir. Peşin ödeme yöntemi, sözleşme gereği mal bedelinin ödenmesi için ithalatçı firmanın bankasına talimat vermesi ile başlar. Bu talimat gereği mal bedeli ihracatçı bankasına aktarılır. İhracatçının bankası mal bedelini ihracatçı firmanın hesabına aktarır ve ihracatçı firma malları hazırlayarak ihracat işlemlerini başlatır. İhracat işlemleri tamamlanınca ihracat belgeleri ithalatçıya teslim edilir ve bu belgelerle ithalatçı firma malları gümrükten çeker. Peşin ödeme yönteminde ödeme işlemleri; havale, nakit, prefinansman ve kırmızı şartlı akreditif şekilde gerçekleştirilebilir. Mal Karşılığı Ödeme İthalatçı firmanın mal bedelini ihracatçı firmaya, malların teslim alınmasından sonra ödenmesini içeren bir ödeme yöntemidir.

Mal karşılığı ödeme yönteminde peşin ödemenin aksine ihracatçı firma ithalatçı firmaya finansman sağlamaktadır. İhracatçı firma açısından oldukça riskli bir ödeme yöntemidir. Mal karşılığı ödeme yönteminde ihracatçı firmanın ithalatçı firma ülkesinin şartlarını da dikkate alarak ödemenin zamanında yapılacağı noktasında ithalatçı firmaya güven duyması gerekmektedir. Özellikle ihracatçı firmalar açısından riskli olmasına karşın, dış pazarlardan pay almak ve bu pazarlarda tutunabilmek için tercih edilen bir yöntemdir. İhracatçı firma riski azaltmak için ödemenin bir garantisine dayandırılmasını talep edebilir. Mal karşılığı ödeme yönteminde, ihracatçı firma ile ithalatçı firma arasında sözleşmenin yapılmasıyla ihracatçı firma malları gümrüğe sevk eder. Söz konusu malların sevkine ilişkin belgeler banka aracılığıyla ithalatçı firmaya ulaştırılır. İthalatçı firma bu belgelerle malları gümrükten çeker ve mal bedelini yine banka aracılığıyla ihracatçı firmaya aktarır. Belge Karşılığı Ödeme İhraç edilen malların sevk edilmesinden sonra ithalatçı firmanın mal bedelini bankası aracılığıyla ihracatçı firma bankasına ödenmesi karşılığında belgelerin teslimini öngören ödeme şeklidir.

Belge karşılığı ödeme yönteminde mal bedeli sözleşme koşullarına uygun olarak ya ihracatçı firma bankasına transfer edilir ya da bir poliçe kabulü veya bono karşılığında gerçekleştirilir. Poliçe görüldüğünde ödemeli bir poliçe değilse ihracatçı firma açısından riskli olabilir. Belge karşılığı ödeme yönteminde süreç sözleşmenin yapılmasıyla başlar ve sözleşme koşulları gereği mallar gümrüğe sevk edilir. Gümrüğe sevk edilen mallara ilişkin belgeler ithalatçı firmaya ulaştırılır. İthalatçı firmanın mal bedelini ödemesi veya poliçe ya da bono düzenlemesi ve karşı tarafa ulaştırması sonucu alınan belgelerle mallar gümrükten çekilir. Konsinye Satış İle Ödeme Kesin satışı daha sonra yapılmak şartıyla yurt dışı alıcılara, komisyonculara veya ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine malın gönderilmesini içeren faaliyetler konsinye ihracat olarak ifade edilir. Konsinye ihracatta mal bedeli ödenmeden ithalat yapılır. Yurt dışına gönderilen mallar kısmen veya tamamen satıldıktan sonra mal bedeli ihracatçı firmaya gönderilir. Konsinye ihracatta yurt dışına ileri bir tarihte

satışı yapılmak üzere gönderilen malların mülkiyeti satış gerçekleştirilinceye kadar ihracatçı firmada kalır. İthalatçı firma sattığı malların bedelinden masraf ve komisyonunu düşükten sonra kalan kısmı ihracatçı firmaya gönderir.

Yurt dışına bedeli alınmadan ve ileri bir tarihte satışı yapılmak üzere mal gönderimi söz konusu olduğu için ihracatçı açısından riskli bir yöntemdir. Konsinye satışta süreç, yasal yükümlülüklerin yerine getirilerek izin alınması ile başlar. Sözleşme koşullarına uygun olarak malların konsinyatör firmaya malların gönderilmesi ile devam eder. Mallar konsinyatör firma tarafından gümrükten çekilir ve koruma altına alınır. Konsinyatör firma malları sattığı zaman ihracatçı firma satılan mala ilişkin fatura düzenler ve mal bedeli ihracatçı hesabına aktarılır. Akreditifli Ödeme Akreditifli ödeme yöntemi gerek satışı yapılan mal bedelinin ödenmesinde gerekse söz konusu malların teslim alınmasında bir takım koşulların yerine getirilmesini zorunlu kıldığı için hem ihracatçı hem de ithalatçı açısından güvenilir bir yöntem olarak kabul edilir. Bu yöntemde alıcı firma tarafından verilen talimat doğrultusunda banka belirlenen sınırlar içerisinde anlaşma koşullarına uygun olarak belgelerin ibraz edilmesi üzerine karşı taraf ödem yapmaktadır. Bu yöntemde sözleşme koşulları uyarınca ithalatçı firmanın bankasına ödeme talimatı vermesi, ihracatçı açısından güvence sağlarken, akreditifte öngörülen şartlara uygun belgelerin ödeme için ibraz zorunluluğu da ithalatçı için güvence oluşturmaktadır.

Akreditifli ödeme yönteminde süreç, ihracatçı firma ile ithalatçı firma arasında sözleşmenin yapılmasıyla başlar. Daha sonra ithalatçı firma bankasına ihracatçı firma lehine akreditif açtırır. Akreditifin açıldığı ihracatçı firmaya bildirilir ve anlaşma koşullarına uygun olarak mallar gümrüğe sevk edilir. Sevke ilişkin belgeler ithalatçı firmanın bankasına gönderilir ve mal bedeli tahsil edilir. İthalatçı firma bankası belgeleri teslim ederek mal bedelini tahsil eder. Süreç ithalatçı firmanın bankadan aldığı belgeler ile gümrükten malları çekmesi ile sona erer. Akreditif; dönülebilir akreditif, dönülemez akreditifler, teyitsiz akreditifler, teyitli akreditifler, devredilebilir akreditifler, karşılıklı akreditifler, kırmızı şartlı akreditif, rotatif akreditif, vadeli akreditif şeklinde sınıflandırılabilir.

KAMBIYO İŞLEMLERİ

Yabancı kökenli bir sözcük olan kambiyo kavramı “cambiare” kelimesinden türeyen “camio” sözcüğünden gelmektedir. Cambia kelimesi değiştirme, bozdurma, değer ve fiyat anlamlarında kullanılmaktadır. Türkçede iki ülke parasının birbiriyle değiştirilmesi işlemine kambiyo işlemi denir. Yabancı paraların millî paralara göre değeri belirlenirken, serbest piyasa işlemlerinin uygulandığı ülkelerde piyasalardaki arz ve talep dikkate alınır. Dış ticarete kambiyo işlemleri denilince yabancı paralar üzerinden alacakların tahsil edilmesi, borçların ödenmesi ya da para ve diğer eşdeğer kıymetlerin ülkeler arasında transfer edilmesi ifade edilmektedir. Günümüzde kambiyo işlemleri denilince yabancı paralar üzerinden düzenlenen ticari senetler, çek, senet ve poliçe gibi belgeler anlaşılmaktadır. Genellikle döviz ve kambiyo işlemleri aynı anlamda kullanılmaktadır. Bu bölümde kambiyo işlemleri ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi anlatılmaktadır.

KAMBIYO İŞLEMLERİNDE KULLANILAN TEMEL KAVRAMLAR

Kambiyo işlemlerinde kullanılan temel kavramlar aşağıda tanımlarıyla beraber verilmiştir.

Kambiyo: Kambiyo kelimesi iki anlamda kullanılmaktadır. Yabancı ülke paralarının veya para yerine geçen belgelerin belirli fiyatlarla birbirleriyle değiştirilmesine ilişkin işlemler kambiyo kelimesiyle ifade edilirken; yabancı para ile ödemeyi sağlayan her türlü hesap, belge ve araçlar da kambiyo olarak kullanılmaktadır.

Döviz: Madenî ve kâğıt para şeklindeki yabancı ülke paraları ile bu paralarla ödemeyi sağlayan her türlü belgedir.

Efektif: Banknot şeklindeki tüm yabancı ülke paralarını ifade eder. Sadece parayı kapsadığı için döviz kavramına göre kapsamı daha dardır. Her efektif dövizdir; ama her döviz efektif değildir. Konvertibl

Dövizler: Uluslararası para piyasalarında bütün ülkelerce kabul gördüğü için diğer bir ülke parasına serbestçe çevrilebilen dövizlerdir. **Döviz Alım Belgesi:** Döviz alım belgesi (DAB), ihracat bedellerinin ve ihracatçının bankası tarafından istenen banka komisyonlarının alışı sırasında düzenlenen belgedir.

Döviz Satım Belgesi: Döviz satım belgesi (DSB) ithalat işlemleri sırasında dışarıya ödenen ithalat bedelleri, aracı komisyoncular ile yurt içindeki bankanın yurt dışındaki muhabir şubelerinin talep ettiği komisyonlar için düzenlenen belgedir.

Döviz Tevdiat Hesabı: Döviz tevdiat hesabı (DTH), gerek yurt dışında ve gerekse yurt içinde yerleşik gerçek veya tüzel kişilerin, serbest tasarruflarında bulunan döviz veya efektifler için banka veya özel finans kurumlarında açtıkları hesaptır.

KAMBIYO İŞLEMLERİNDE KULLANILAN BELGELER

Kambiyo işlemlerine kullanılan belgeler şunlardır:

- Döviz Alım Belgesi (DAB)
- Döviz Satım Belgesi (DSB)
- Transfer Bildirim Formu
- Kambiyo Senedi Döviz Alım Belgesi(DAB): Mevzuat gereğince yurda getirilerek bankalar tarafından tahsili yapılan ihracat bedellerinin Türk lirasına çevrilen döviz bakiyelerine bankalarca döviz alım belgesi düzenlenir. Döviz alım belgesi 3 nüsha şeklinde düzenlenir. Birinci nüsha ihracatçıya verilir, ikinci nüsha banka ve finans kuruluşlarının genel müdürlüğüne gönderilirken; son nüsha bankada beş yıl süreyle saklanır. Döviz alım belgesini ihracatçının istememesi hâlinde birinci nüsha da bankada kalır.
- Döviz Satım Belgesi (DST):** Dış ticaret işlemlerinde ithalat bedelinin yurt dışına transferi sırasında bankalar tarafından düzenlenen belgedir. Birinci nüsha döviz transferi yapan ithalatçıya verilir. İkinci nüsha bankada işlem yapan serviste kalırken, üçüncü nüsha banka tarafından beş yıl süreyle saklanır.
- Transfer Bildirim Formu:** Bankalar tarafından yurt dışına yapılan Türk Lirası transferlerinde düzenlenen belgedir. İki nüsha düzenlenir. Birinci nüsha transfer yapan ithalatçıya verilirken, ikinci nüsha bankaca saklanır.
- Kambiyo Senedi:** Kambiyo senedi dış ticaret işlemlerinde ihracatçı tarafından düzenlenen ve imzalanan, ithalatçının ödediği veya gelecekte belli bir sürede ödemeyi taahhüt ettiği tutarı ihracatçıya ödeyeceğini gösteren belgedir.

DIŞ TİCARETTE KAMBIYO İŞLEMLERİ

Dış ticarete mal bedelinin tahsil edilmesi ya da malın gönderilmesi ile ilgili olarak ülkemizde yürürlükte olan Kambiyo Mevzuatı hükümleri uygulanmaktadır. Türkiye’de döviz hareketleri ile ilgili olarak 25 Şubat 1930 tarihinde çıkarılan 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu ve yine

bu kanun uyarınca çıkarılan 11 Ağustos 1989 tarihli 32 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki Karar ve bu karara ilişkin tebliğler uygulanmaktadır. Kambiyo işlemleri dış ticaretin temelini oluşturmakta ve her türlü kambiyo işlemleri yukarıda adı geçen kanun ve karar hükümlerine göre yürütülmektedir. Kambiyo mevzuatı hükümleri gereğince kambiyo işlemleri dış ticaretin şekline göre farklı uygulanmaktadır. Bu nedenle ihracat ve ithalata göre kambiyo işlemlerinin ayrı ayrı ele alınması gerekir. İhracatta Kambiyo İşlemleri İhracat işlemleri sırasında en önemli konu ihracat bedellerinin tahsilinin yapılıp bu bedellerin mevzuat hükümlerine göre belirlenen süreler içerisinde yurda getirilmesidir. İhracat bedeli, bankalar aracılığıyla havale olarak, ithalatçı, ihracatçı veya bunlar adına hareket ettiğini beyan eden Türkiye'de veya dışarıda yerleşik üçüncü kişilerce efektif ve çek olarak, ayrıca kredi kartı ile olmak üzere dört şekilde tahsil edilebilir. İthalatta Kambiyo İşlemleri İthalat bedelleri, ilgililere ait döviz hesaplarından, bankacılık kurallarına ve alıcı ve satıcı arasındaki anlaşmalara uygun olarak ithalata aracılık eden bankalar ve finans kurumlarının kendi kaynaklarından ve bakanlıkça belirlenecek usullere uygun şekilde Türk lirası veya döviz olarak ödenir. İthalat işlemleri sırasında bankalar sadece mal bedelinin ödenmesi ve ithalat hesaplarının kapanması işlemlerinde rol oynarlar. Döviz satışlarında işlemler banka ya da özel finans kuruluşu ile ithalatçı arasında anlaşılan kur üzerinden yapılır. İthalatta teslim ve ödeme şekillerinin belirlenmesi tarafların serbest iradesine bırakılmıştır. Bedeli ithalat işleminden önce ödenen ve ödeneceği taahhüt edilen ithalata ilişkin hesapların ödeme tarihi izleyen 180 gün içinde kapatılması zorunludur. Mal bedelinin ithalat işleminin yapıldığı tarihten sonra ödendiği ithalatta ithalat taahhüt hesaplarının izlenmesi yapılamaz.

KAMBYO İŞLEMLERİ UYGULAMASI

Dış ticaret işlemlerinde bedeller efektif, çek, havale ve kredi kartı ile ödenebilir. Bu nedenle kambiyo işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde bu işlemler ele alınacaktır. Yabancı Paralar Kasası İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi Yabancı paralar (efektif), “100 Kasa” hesabının yardımcı hesabında izlenir. Tahsilatlar hesabın borcuna, ödemeler ise alacağına kaydedilir. Yabancı paralar kasası ile ilgili olarak kayıtlı kur ile işlem tarihleri arasındaki olumlu kur farkları “646- Kambiyo Karları” hesabına alacak, olumsuz kur farkları ise “ 656- Kambiyo Zararları” hesabına borç kaydedilir. Dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde parayla ölçülme kavramı gereği muhasebe kayıtları ulusal para cinsinden yapılır.

Dolayısıyla yabancı paraların Türk lirasına dönüştürülerek kayıt yapılması gerekir. Yabancı Paralı Alınan Çekler ve Muhasebeleştirilmesi Yabancı paralı gerçek ve tüzel kişilerden alınan çekler “101 Alınan Çekler” hesabının yardımcı hesaplarında izlenir. Alınan çekler, T.C Merkez Bankası efektif alış kuru üzerinden Türk lirasına çevrilerek muhasebeleştirilir. Tahsil edilmesi veya ciro edilmesi durumunda, yine aynı kur üzerinden alacaklandırılır. Yabancı Paralı Verilen Çekler ve Muhasebeleştirilmesi İthalat işlemi sırasında verilen yabancı paralı çekler, “ 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri” hesabının yardımcı hesabında izlenir. Yabancı paralı çek verildiğinde bu hesap alacaklı, tahsil edildiği öğrenildiğinde borç kaydedilerek muhasebeleştirilir. Yabancı Paralı Bankalar Hesabı ve Muhasebeleştirilmesi Bankadan yapılan yabancı paralı işlemler “102 Bankalar” hesabının yardımcı hesaplarında izlenir. Bankaya paranın yatırılması durumunda hesap borçlu, bankadan para çekilmesi ve ödemelerde hesap alacaklandırılır.

GENEL OLARAK KDV

Katma Değer Vergisi (KDV); mal ve hizmetler üzerinden alınan bir tüketim vergisidir. KDV bir mal ya da hizmeti en son satın alan tüketiciden çıkıp devletin kasasına giren bir vergidir. Mal ya da hizmetin üretiminden nihai tüketicie kadar ulaşmasındaki süreçte ise alım satım konu olan KDV konusunda işletmeler sadece aracı rolü oynamaktadırlar. Sonuç itibarı ile KDV işletmeler için ne bir kar ne de bir zarar unsuru değildir. İşletmeler mal ya da hizmeti satın alırken ödedikleri KDV'yi aktif hesaplar arasında yer alan 191 İndirilecek KDV hesabına kaydederek alacaklılar. Diğer taraftan satışlar üzerinden tahsil ettikleri KDV'yi de pasif bir hesap olan 391 Hesaplanan KDV hesabına kaydederek borçlanırlar. Kanun gereğince her ay sonunda bu iki hesap birbiriyle karşılaştırılır ve KDV açısından işletmenin devlete borçlu mu, yoksa devletten alacaklı mı olduğu tespit edilir.

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE KDV

Önceki ünitelerde dış ticaretin tanımı yapılmış ve dış ticaretin iki boyutu olan ihracat ve ithalat işlemleri ayrıntılı olarak incelenmişti. Sonuçta dış ticaretten bahsedilebilmesi için ülkeler arasında mal/hizmet alışverişinin olması gerekir. Mal/hizmet alışverişinin olması durumunda ise KDV konusu devreye girmektedir. Nitekim yukarıda KDV'nin mal ya da hizmet satışları üzerinden tahsil edilen bir vergi olduğundan bahsedilmişti. Devletler bir taraftan vergi toplama diğer taraftan da iç ekonomik dengeleri gözetip kendi ekonomilerini ayakta tutma endişesiyle hareket ettiklerinden, her türlü verginin ekonomilerine etkilerini de dikkate almak zorundadırlar. Bu noktada; ihracatın teşvik edilmesi ve nispeten ithalatın kısılması amacıyla yönelik olarak ihracat işlemlerinde KDV istisnası uygulanmaktadır. İhracat İşlemlerinde KDV Bu konuyu düzenlemekte olan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun İkinci Kısımında "İstisnalar" başlığıyla yer alan hükümde "İhracat İstisnası" olarak özetle aşağıdaki maddelere yer verilmektedir. Madde 11-1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

- İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler....
- Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.
- İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi hâlinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

Madde 12-1. Maddesi; Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.
- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antrepasına konulmalıdır. 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 durumu değiştirmez. Yetkili gümrük antrepolarının işleyişine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca belirlenen esaslara uyulmaması hâlinde ziyaa uğratan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.
- Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

- a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır,
- b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır. Uluslararası ticarete konu olan mal veya hizmetlerin vergilendirilmesinde geçerli ilke; mal veya hizmetlerin tüketimlerinin gerçekleştirildiği ülke tarafından vergilendirilmesidir. Bu nedenledir ki, yurt dışından ülkemize gelen mallar, malı ihraç eden

ülke tarafından katma değer vergisinden arındırılırken ithalatçı konumundaki ülkemiz tarafından vergilendirilmektedir. İhracatta KDV İstisnası KDV'nin mal ve hizmet satın alanlar için bir tüketim vergisi olduğundan bahsedilmiştir. Ancak KDV Kanunu ihracat işlemlerine KDV istisnası getirmektedir. KDV Kanunu'nun 11. ve 12. maddelerinde ihracat istisnasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. İlgili madde metnine bakıldığında ihracat istisnası yedi çeşit olarak karşımıza çıkmaktadır; 8. Mal ihracı (11/1-a), 9. Hizmet ihracı (12), 10. Bavul ticareti(11/1-b), 11. Yolcu beraberliği eşya ihracı(11/1-b), 12. Yabancı taşımacıların veya fuar ve sergilere katılanların aldıkları mal ve hizmetler (11/1-b), 13. İhraç kayıtlı teslim(11/1-c), 14. Dâhilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ham ve yardımcı madde teslimi (Geçici 17). Mal ya da hizmetin ihracatının gerçekleşmesi durumunda tüketim başka ülkede olacağından, tüketimin vergilendirilmesi de o ülkede olacaktır. Bu nedenle ihracatı gerçekleştiren ülkede (Türkiye'de) ihracat istisnası uygulanmaktadır. İhracat istisnası yasalarımızda tam istisna olarak düzenlenmiştir. Bu uygulamada temel amaç hem uluslararası anlaşmaların gereğini yerine getirmek hem de ülke açısından ihracatı teşvik edip ithalatın kısılmasına katkı sağlamaktır. Hizmet ihracatının KDV'den muaf olabilmesi için, Katma Değer Vergisi Kanunu'na ait 26 nolu tebliğde belirtilen aşağıdaki şartların tamamının gerçekleşmesi gerekir. Bu şartlar;

- Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için Türkiye'de görülmüş olması,
- Belgelerin (fatura vb.) yurt dışındaki müşteri namına düzenlenmiş olması,
- Hizmetten yurt dışında yararlanılması,
- Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilerek TL'ye çevrilmelidir. Bu şartların tamamı gerçekleşmezse faturaya KDV ilave edilecektir. İhracat şartı ile ürün alışlarında Kanuna göre KDV ödenmektedir. Mal teslimi yapan işletme fatura düzenleyerek KDV tutarını bu faturada gösterir. Ancak gösterilen KDV tutarını tahsil etmez. Böylece alıcı işletme KDV'yi ödemiş olur, tecil eder. İhraç şartıyla satışlarda ihracatçıya teslimatın gerçekleştiği ayı izleyen ayın 1. gününden itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleşmesi hâlinde, daha önce tecil edilen KDV terkin edilebilir. Ancak tecil edilmiş olan KDV, kanunda belirtildiği şekilde gerçekleştirilmezse gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir (KDVK mad.11). İhracatta KDV'nin İadesi İhracatta KDV açısından temel düşünce; ihracatın KDV'den arındırılmasıdır. İhracat amacıyla üretim yapan işletmeler, girdi ya da hizmet alımları nedeni ile ödedikleri KDV'nin iadesini talep edebilirler. İade işlemlerinin yapılabilmesi için yeminli mali müşavire tasdik gerekmektedir.

Diğer bir ifade ile; ihraç edilen ürün ya da hizmetler için KDV hesaplanmaz ancak, ihracata konu olan ürün ya da hizmetin gerçekleştirilmesi sırasında yüklenen KDV ya iade edilir ya da mahsup edilir. KDV'nin iade edilebilmesi için aşağıdaki şartlar gerekir:

- İhracatın gerçekleşmiş olması,
- İhracata ilişkin belgelerin eksiksiz teslim edilmesi,
- Muhasebe kayıtlarının iade edilecek verginin denetimine imkân verecek şekilde tutulması,
- İhracat sonucu yüklenen verginin daha evvel hiçbir şekilde indirilmemiş olması gerekir. İhracat istisnasından kaynaklanan KDV'nin iade alınabilmesi, ihracatın türüne bağlı olarak aranılan belgelerin ibrazına bağlıdır.

Bu belgeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

Mal İhracında;

- Gümrük beyannamesi,
- İhraç edilen malların satış faturaları,
- İndirilecek KDV listesi,
- İhraç edilen malın bünyesine giren KDV hesaplanması.

Hizmet İhracında;

- Fatura fotokopisi,
- Döviz alım belgesi,
- İndirilecek KDV listesi,
- İhraç edilen malın bünyesine giren KDV hesaplanması.

Dâhilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimi Kapsamında Tecil-Terkin Uygulamasında Yolcu Beraberi

- Gümrük beyannamesi,
- İhraç edilen malların satış faturaları,
- İndirilecek KDV listesi,
- İhraç edilen malın bünyesine giren KDV hesaplanması. İhracatçı firma tarafından yapılan vergiye tabi işlemlerin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması durumlarında indirilmeyen KDV'nin bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır. İthalat İşlemlerinde KDV İhracat vergiden istisna edilmişken, ithalat vergiye tabi tutulmuştur. Uluslararası ticarete ihracat işlemlerinde KDV istisnası söz konusudur ancak ithalat yapan taraf vergiyi ödemek durumundadır. İthalatta yalnızca teşvik kapsamına alınmış olan, diğer bir ifade ile; teşvikli yatırım mallarının ithalinde KDV tecil edilebilir. Teşvik belgesindeki şartlara uygun olarak ithalatın gerçekleştirilmesi durumunda ise vergi idaresi tarafından terkin edilir. Tecil edilen KDV, ithalatın teşvik belgesinde

belirtilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi hâlinde cezalı olarak ödenir.

TRANSFER FİYATLAMASI

Transfer fiyatlaması, bir işletmenin gelir-gider, kâr paylaşımı ya da yönetsel açıdan bağlantılı olduğu, şirketlerin, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet alışverişinde uygulanan fiyatlamadır. Tanımdan anlaşılması gereken; üretim gerçekleştirilirken her bir üretim aşaması (bölüm) üretim faaliyeti sonucunda elde ettiği çıktıyı bir sonraki aşamaya girdi olarak sunar. Ürün ya da hizmet tamamlanincaya kadar bu süreç devam eder. Bahsi geçen her bir aşamayı ayrı bir kâr merkezi olarak düşünürsek, her merkez kendi kârını maksimize etmeye çalışacaktır. Dolayısıyla sonraki aşamaya sunduğu çıktıyı yapacağı analizler sonucunda fiyatlandıracaktır. İşte bu işlem transfer fiyatlamasıdır. Yönetim muhasebesinde transfer fiyatlandırması; “bir organizasyonun çeşitli bölümlerinin birbirine bağımlı olduğu durumlarda bir bölümün diğer bir bölüme mal ve hizmet satması veya diğer bölümden mal ve hizmet satın alması durumunda kuruluş içi bu mal ve hizmete fiyat tayin edilmesidir”. Merkezkaç (Yerel) Yönetim Merkezkaç yönetim anlayışının temelinde birimlerin karar vermede belirli oranda özgür olmaları vardır. İşletmeler büyüdükçe tek bir merkezden yönetilmeleri oldukça güçleşir. Bu durumda tepe yönetimleri yetki ve sorumlulukları belirli düzeyde alt birimlere devreder. Ancak, tam anlamıyla merkezkaç ya da tam anlamıyla merkezî yönetime rastlamak oldukça zordur. Belirli büyüklüğe ulaşmış işletmelerde hergün sayısız kararın üst yönetim tarafından alınması ve uygulanması hem çok yorucudur hem de ekonomik olmayabilir. Diğer taraftan tam bir merkezkaç yönetim anlayışının uygulanması ise birimler arasındaki koordinasyonun kopmasına neden olabilir. Tam veya kısmen merkezkaç yönetim anlayışının uygulanması durumunda birimlerin her biri kendi kârlarını maksimize etmeye çalışacaklardır. Bu durumda aynı işletmeye bağlı başka birimlere mal/hizmet sunarken kârı düşünerek fiyatlandırmaya çalışacaktır.

Diğer birimler de aynı düşüncelerle hareket edeceğinden sunulan fiyat konusunda başka alternatifleri de dikkate alarak pazarlıkçı bir yaklaşım sergileyeceklerdir. Bu durumda oluşacak fiyat transfer fiyat olarak isimlendirilmektedir. Transfer Fiyatlamasının Etkileri ve Başarı Şartları Transfer fiyatlaması uygulamalarından verimli sonuçlar alınabilmesi bazı şartların varlığına bağlıdır. Her ne kadar bu uygulama birimler arasındaki fiyatlama sorunu gibi görünse de sonuçta tüm işletmeyi etkileyen sonuçlar doğurmaktadır. Bu da beraberinde bir takım sorunlar getirmektedir.

Uygulamanın etkilerini aşağıdaki gibi başlıklar altında toplayabiliriz:

- Performans Ölçütleri Üzerindeki Etkileri: Bir birim tarafından diğer birime sunulan ara ürün ya da hizmet için belirlenen fiyat satan birimin gelirini, satın alan birimin ise maliyetlerini etkileyecektir. Böylelikle her iki birimin de kârları transfer fiyattan etkilenecektir. Her iki birimin de kâr bazı performans ölçütleri etkilendiği için transfer fiyatlama, dikkatle belirlenmesi gereken bir ölçüt hâline gelmektedir.

- Tüm İşletmenin Kârlılığı Üzerindeki Etkisi: Transfer fiyatlaması her ne kadar işletme içerisindeki iki birim arasındaki alışverişe konu olan fiyat olsa da satın alan birimin kendine sunulan fiyatı kabullenmek zorunda olmaması nedeniyle başka alternatifleri de değerlendirme yetkisi söz konusu olmaktadır. Bu durum genel anlamda işletmenin kârlılığına yansıtacaktır.

- Bölümlerin Özerkliği Üzerindeki Etkisi: Transfer fiyatlaması yapılırken sadece kendi biriminin çıkarlarını maksimize etme amacına odaklanmak sonraki birimlerin benzer amaçlarını gerçekleştirmelerini zorlaştıracaktır. Bu durumlarda tepe yönetiminin müdahalesi kaçınılmaz hâle gelecek, böylece merkezkaç yönetim anlayışından uzaklaşılacaktır.

Doğru bir transfer fiyatlama sistemi; doğru performans değerlemesi, amaç birlikteliğinin sağlanması ve birimlerin özerkliğinin korunması gibi üç amacı dikkate almalıdır. Hiçbir birim diğer birimlerin kaybetmesi pahasına kazanmayı düşünmemelidir. Sonuçta her birim aynı organizasyonun parçasıdır. Transfer fiyatlamasının başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi bazı şartlara bağlıdır.

Bu şartları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Yetenekli Yöneticiler Var Olmalıdır
- Yerleşmiş Bir Pazar Fiyatı Olmalıdır
- Birimler Arasında Serbestçe Anlaşma Yapma ve Pazarlık Etme
- Yönetim Bilgi Akış Sistemi Etkin Olmalıdır Transfer Fiyatının Belirlenmesi Aynı işletmeye bağlı birimler arasında gerçekleştirilecek olan ürün ya da hizmet transferlerinde belirlenecek fiyat, satıcı birimin kârını ve alıcı birimin maliyetlerini doğrudan etkileyeceği için özenle belirlenmelidir. Söz konusu transfer fiyatının belirlenmesinde kullanılan teknikler aşağıdaki gibidir:

- Pazar (Piyasa) Temelli Transfer Fiyatlaması,
- Maliyet Temelli Transfer Fiyatlaması,
- Pazarlık Temelli Transfer Fiyatlaması,

• İkili Transfer Fiyatlaması. Pazar (Piyasa) Temelli Transfer Fiyatlaması: Birimler arasında transfer edilecek ürün ya da hizmet, işletme dışında aktif bir piyasada alım-satıma konu oluyorsa piyasada oluşmuş bir fiyata sahip demektir. Bu durumda transfer fiyatı olarak piyasa fiyatı kabul edilebilir. Böylelikle fiyat konusunda ortaya çıkabilecek birimler arası tartışmalar asgari düzeye çekilebilir. Transfer fiyatının belirlenmesinde bu yöntem kullanılıyorsa söz konusu ürün ya da hizmetin piyasa fiyatı konusunda sürekli güncel bilgi alınmalıdır.

Maliyet Temelli Transfer Fiyatlaması: Bu yöntemde göre transfer fiyatlaması yapılırken genellikle “tam maliyet” ya da “değişken maliyet” esasına göre tespit edilen maliyetler esas alınır. İşletmenin genel anlamda politikalarına bağlı olarak; yalnızca maliyet bedeli transfer fiyatı olarak kabul edilebileceği gibi maliyetin üzerine belirli bir kâr marjı ilave edilerek de fiyat belirlenebilir. Maliyet bedeline belirli bir kâr marjı ilave edilerek belirlenen transfer fiyatına “maliyet artı kâr” yöntemi denir. Salt maliyet bedelinin transfer fiyatı olarak belirlenmesi durumunda satıcı birimin motivasyonunda sıkıntılar yaşanabilir. Diğer taraftan alıcı birimin kârına olumlu katkı sağlanmış olacağından işletmenin bütünü olumlu yönde etkilenebilir. Maliyet temelli transfer fiyatlamasında “fili maliyetler” veya “standart maliyetler” de esas alınabilmektedir.

Pazarlık Temelli Transfer Fiyatlaması: Birimler arasında alım-satıma konu olan ürün ya da hizmet için pazarda tam rekabet piyasası şartları altında normal bir fiyat belirlenmemişse piyasa fiyatını esas almak çok da olumlu sonuçlar vermeyecektir. Böyle bir durumda transfer fiyatı birimler arasında kârın optimizasyonunu sağlayacak şekilde belirlenmelidir. Fiyatın belirlenmesinde pazarlık söz konusu olurken dikkate alınması gereken her iki tarafın da fırsat maliyetleridir.

Pazarlık temelli transfer fiyatlamasından beklenen sonuçların elde edilebilmesi aşağıdaki şartların varlığına bağlıdır:

1. Tüm transfer fiyatları, alıcı ve satıcı konumundaki birim yöneticileri tarafından pazarlık edilerek belirlenir,
2. Pazarlığı yapan taraflar alternatif seçenekler, pazarlar ve pazar fiyatları konusunda gerekli tüm verilere sahiptir,
3. Hem alıcı birim hem de satıcı birim üçüncü kişilerle alışverişte serbesttirler.

Transfer Fiyatlama Yönteminin Seçimi Transfer fiyatlama yöntemlerinin nispi olarak avantajlı ve dezavantajlı yönleri olduğundan, doğru yöntemin seçilebilmesi için aşağıdaki soruların dikkate alınması gerekir:

- Transfer edilen ürün/hizmetin piyasada üreticisi var mıdır?
- Satan birimin değişken maliyetleri piyasa fiyatından düşük müdür?
- Satıcı birim tam kapasitede mi çalışmaktadır? İşletmenin bağlı birimleri arasında ihtiyaç duyulan ara mal/hizmetin transfer edilmesi veya dışarıdan tedarik edilmesine karar verilmesi, yapılacak analizler sonucunda toplamda işletmenin kârlılığını en çoklayan seçeneğin tercihi olmalıdır. Transfer fiyatlaması hem motivasyon hem de otokontrol açısından önemli bir rol üstlenmektedir.

ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLAMASI

Özellikle çok uluslu şirketlerin yaygınlaşmasıyla beraber herhangi bir ülkedeki firmanın başka ülkelerde bağlı firmalar veya iştiraklerinin olması nedeniyle ihtiyaç duyduğu girdilerin bu bağlı birimlerden temin edilmesi yoluna gidilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda uluslararası transfer fiyatlaması söz konusu olmaktadır. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren ilişkili organizasyonların birbirleri veya birimleri arasında yaptıkları mal ya da hizmet alışverişlerinde yapılan fiyatlamaya “uluslararası transfer fiyatlaması” denir. Bu tarz işlemlerin gerçekleşmesi ilişkili taraflar arasında fon transferine neden olmaktadır. Uygulamada daha az vergi yüküne sahip olan tarafa fon aktarılması nedeniyle “vergiden kaçınma” yaklaşımlarının olduğu görülebilmektedir. Son dönemlerde devletlerin bu tarz uluslararası transfer fiyatlaması uygulamalarını inceleme altına aldıkları görülmektedir. Türkiye’de benzer incelemeler Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları tarafından incelenmektedir. Vergi Açısından Uluslararası Transfer Fiyatlaması Gerek ulusal gerekse uluslararası şirketlerin hepsi kâr amacıyla ve mümkün olduğunca kârın maksimizasyonu amacıyla çalışırlar. Vergilerin, işletmeler üzerinde bir yük olduğu gerçeği ortadayken, işletmelerin yasaların elverdiği ölçüde vergiden kaçınma yaklaşımları son derece doğaldır.

Ancak buradaki vergiden kaçınma ifadesini vergi kaçırma olarak algılamamak gerekir. Vergi kaçırma, gerçek dışı muhasebe işlemlerine dayanırken ve suç teşkil ederken vergiden kaçınma genellikle fırsat ve yasal boşlukları değerlendirmek temeline dayanır. Transfer fiyatlaması da bazı durumlarda vergiden kaçınma yaklaşımı ve örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmekte ve önleyici hükümler içeren yasal düzenlemeler yapılabilmektedir. Özellikle çok uluslu işletmeler farklı ülkelerde farklı vergi oranlarının olmasını bu noktada fırsat olarak görüp olabildiğince vergiden kaçınma güdüsüyle davranabilmektedirler.

Uluslararası transfer fiyatlaması uygulamalarının vergiye yönelik amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz: • Vergi oranı yüksek olan ülkelerde, bağlı şirketlerden yüksek fiyatla alış ve düşük fiyatla satışlar, vergi oranı düşük olan ülkelerde ise tersi uygulamalar sonucunda daha az vergi ödenmesi,

• Dışarıya ödenen kâr payı, patent, know-how ve marka hakkı karşılığı stopaj vergisi alınacaksa bunlar için yapılacak ödemelerin dışarıdan alınan malların fiyatı içinde yurtdışına kaydırılması sonucunda daha az stopaj vergisi ödenmesi,

• Vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki firma tarafından bağlı olduğu şirket grubundaki diğer şirketlere uygulanması gereken hizmet, gayrimaddi haklar vb. karşılığı bedellerin düşük gösterilmesi veya hiç gösterilmemesi ve böylece diğer şirketlere ait olan maliyetlerin de üstlenilmesi yoluyla vergilerin azaltılması,

• İthal edilen malların transfer fiyatının düşük gösterilerek gümrük vergileri ve KDV'nin daha az ödenmesi,

• Kâr transferlerine, döviz ve kurlara konulan sınırlamalardan korunmak için transfer fiyatları değiştirilerek daha az vergi ödenmesi,

• Çokuluslu şirketin merkezinde üretilen ve bağlı şirketlerin yararlandığı hizmet bedellerinin bağlı şirketlere paylaştırılmasında, vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı artırılırken vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı azaltılarak vergi oranı yüksek olan ülkedeki şirketin maliyetlerinin artırılması yoluyla daha az kâr hesaplanması ve böylece daha az vergi ödenmesi. Transfer Fiyatlaması Yöntemlerinin Avantaj ve Dezavantajları Sağlıklı bir transfer fiyatlaması yapılabilmesi, her şeyden önce firma içindeki merkezkaç yönetim anlayışının uygulanmasına bağlıdır. Merkezkaç yönetim anlayışının sağlıklı işlemesi, birimlerin nispi olarak bağımsız karar alabilmeleri ve motivasyonları açısından önemlidir. Her birim bağımsız bir işletmeymiş gibi kendi verimliliklerini ve kârlarını maksimize etmek için çaba sarf edeceklerdir. Toplamda işletmenin bütününe etkileyecek bu durum için transfer fiyatlaması da kısmi bir rol oynar. Ancak birçok uygulamada olduğu gibi transfer fiyatlaması uygulamalarında da avantajlı ve dezavantajlı noktalar söz konusudur.

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNDE HESAP PLANI

Muhasebe bir işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında meydana gelen parayla ifade edilebilir işlemlerinin gözlemlenmesi, belgelendirilmesi, kaydedilmesi, raporlanması ve analizini içeren bir süreç bütünüdür. Muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilebilmesinin esasını olaylarla ilgili belgeler oluşturmaktadır. Gerçekleştirilen faaliyetlere ait belgelerin ise belirli bir sistem dâhilinde kayıt altına alınarak, takip edilmesi işletme faaliyetlerinin kontrol altına alınması yanında, işletme faaliyetleri hakkında raporlar hazırlanmasına, ilgililere gerekli bilgilerin aktarılması, etkin kararlar alınmasına büyük katkı sağlamaktadır. Yasal bir zorunluluk olarak da gerçekleştirilmek zorunda olan muhasebe kayıt işlemleri aynı zamanda ülke genelinde mukayese edilebilirliği ve tutarlılığını sağlamak amacıyla tüm muhasebe kayıtlarında bir yeknesaklık oluşturulmuştur. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca Türkiye’de faaliyet gösteren ve bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmeler tebliğde belirtilen usul ve esaslar dâhilinde kayıtlarını gerçekleştirmek zorundadır. Belirtilen usul ve esaslar, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması ve tekdüzen hesap çerçevesi olmak üzere beş temel başlıkta sunulmuştur. Muhasebe kayıtlarının temelini oluşturan hesap çerçevesi ve hesap planı işletmelerin, finansal nitelikteki olaylarını belirli bir düzen ve sistem içerisinde kayıt altına almalarını sağlamaktadır. Bu ünite de daha önceki ünitelerde öğrenilen bilgilerin ışığında bir dış ticaret işletmesinin muhasebe kayıtlarını hangi ana hesap, yardımcı hesap ve alt hesapları kullanarak yapabileceği ve bunları yaparken hangi ilkelere bağlı kalmaları gerektiği öğrenilecektir.

HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI NEDİR?

Hesap Çerçevesi Bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde bölümlenen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel anlamdaki bir yönergeye hesap çerçevesi adı verilmektedir. Hesap çerçevesi bir ülkenin bütün işletmelerini kapsamakta çeşidi ne olursa olsun, bütün işletmeler ondan yararlanmaktadır. Hesap Planı Hesap planı, kurumlarda tutulan hesapları, belirli anlamda, belirli bir sistem içinde, amaca, plana ve kontrole uygun bir şekilde bölümlenen; bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan özel bir yönergedir. Hesap planı kurum, isteğine ve yapısına uygun olarak kendisi düzenlemekte, düzenlettirmekte veya varsa o ülkenin hesap çerçevesinden, yine kendi yapısına uygun olarak geliştirip düzenlemektedir. Hesap planında yer alan hesaplar belirli bir gruplandırmaya göre sıralanır. Bu gruplama hesap sınıfı, hesap grubu, ana hesap, yardımcı hesap ve alt hesaplardan oluşmaktadır. Hesaplar arasındaki söz konusu gruplamanın ve sıralamanın yapılabilmesi için belirli bir sisteme göre kodlanması gerekir.

Ülkemizde Tek Düzen Muhasebe Sistemi 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı mükerrer Resmî Gazete ‘de yayınlanarak yürürlüğe giren 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer bulmuştur. 01.01.1994 tarihinde bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerde gerek denetim gerekse uygulamada birliktelik sağlanması amacı ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi’ne geçilmiştir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na verilen yetkiye dayanılarak yapılan düzenlemenin amacı, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilir niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasını sağlamaktır. Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek veya tüzel kişiler girmektedir.

Bilanço esasına göre defter tutmakla birlikte faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniği kullanmak durumunda olan;

- Banka ve Sigorta Şirketleri
- Özel Finans Kurumları
- Finansal Kiralama Şirketleri
- Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları Muhasebenin Temel kavramları, Muhasebe Politikaları ve Mali Tablo İlkelerine uyma şartı ile bu Tebliğ’in diğer mecburiyetlerini yerine getirme yükümlülükleri bulunmamaktadır. **MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI**

Muhasebenin temel kavramları 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı, 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde aşağıdaki gibi sıralanmakta ve açıklanmaktadır.

- Sosyal Sorumluluk

- Kişilik
- İşletmenin Sürekliliği
- Dönemsellik
- Parayla Ölçülme
- Maliyet Esası
- Tarafsızlık ve Belgelendirme
- Tutarlılık
- Tam Açıklama
- İhtiyatlılık
- Önemlilik

• **Özün Önceliği Sosyal Sorumluluk Kavramı** Bu kavram; muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir.

Sosyal sorumluluk; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder **Kişilik Kavramı**

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür. **İşletmenin Sürekliliği Kavramı** Bu kavram; işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder.

Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır. **Dönemsellik Kavramı** Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır. **Parayla Ölçülme Kavramı** Parayla ölçülme kavramı; parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır. **Maliyet Esası Kavramı** Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram; muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder. **Tutarlılık Kavramı** Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur.

Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

Tam Açıklama Kavramı Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir. **İhtiyatlılık Kavramı** Bu kavram; muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder.

Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

Önemlilik Kavramı Önemlilik kavramı; bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur. **Özün Önceliği Kavramı** Özün Önceliği kavramı; işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile

özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

DIŞ TİCARET İLE İLGİLİ İŞLETMELERE AİT TEK DÜZEN HESAP PLANI

Aşağıda yer alan örnek bir dış ticaret işletmesine ait Tek Düzen Hesap Planı'nda sadece dış ticarete dair ana hesap, yardımcı hesap ve alt hesaplara kitap içerisinde yer verilmiştir. Tek düzen hesap planında yer alan diğer hesap sınıfları ise aşağıdaki gibidir; X. Dönen Varlıklar XI. Duran Varlıklar XII. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar XIII. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar XIV. Özkaynaklar XV. Gelir Tablosu Hesapları XVI. Maliyet (Gider) Hesapları XVII. XVIII. Nazım Hesaplar I Dönen Varlıklar ve II Duran Varlıklar işletmenin sahip olduğu varlıkların, III Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, IV Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve V Özkaynaklar işletmenin varlıklarını elde ettiği kaynakların, VI Gelir Tablosu Hesapları işletmenin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelirlerinin, giderlerinin, kârların ve zararın yer aldığı, VII Maliyet (Gider) Hesapları işletmenin üretim maliyetleri ve faaliyet giderlerinin ve IX Nazım Hesaplar ise mali değer içermeyen, işletme faaliyetleri veya hesaplarla ilgili bilinmesi gereken detaylarının takip edilebilmesi için gerekli olan hesapların yer aldığı sınıflardır. I ve II numaralı sınıfta yer alan varlık hesapları ile muhasebe kaydı yapılırken, hesapta artış meydana geliyor ise hesap borçlu olarak kaydedilmekte, azalış meydana gelmiş ise alacaklı olarak kaydedilmektedir. III, IV ve V numaralı sınıflarda yer alan hesaplar kaynak hesapları olarak isimlendirilmekte ve bu hesaplarda artış meydana geldiğinde ilgili hesap alacaklı olarak, azalış meydana geldiğinde ise borçlu olarak kaydedilmektedir. Gelir ve kâr hesapları alacaklı olarak kaydedilirken, gider ve zarar hesapları borçlu olarak kaydedilir. Tek düzen hesap planında yer alan hesapları kayıt açısından, 3 gruba ayırmak mümkündür. Bunlardan ilki, ana hesaplar, ikincisi düzenleyici hesaplar ve üçüncüsü ise geçici hesaplardır. Ana hesaplar, muhasebe kayıtlarında hesap sınıfına uygun olarak kayıt özelliğine sahip olan hesaplardır. Düzenleyici hesaplar, bulunduğu hesap sınıfının aksine kayıt özelliği olan ve hesap isminin sonunda (-) işareti bulunan hesaplardır. Geçici hesaplar ise bazı muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi için kullanılan ve sonrasında kapatılan hesaplardır.

Yabancı Paralar Kasası İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Kasa hesabı, işletmenin elinde bulunan ulusal ve “Parayla Ölçülme Kavramı” gereği yabancı paraların TL karşılığının izlendiği hesaptır. Yabancı Paralar Kasası Hesabı, Tekdüzen Hesap Planında Kasa hesabının yardımcı hesabı şeklinde düzenlenmiştir. İşletmenin kasasında bulunan yabancı paralar bu yardımcı hesaba TL cinsinden işlem tarihindeki kur dikkate alınarak kaydedilir.

V.U.K’ nin 280. maddesine göre yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Yabancı paraların borsada kayıtlı olmaması durumunda, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan kurlar esas alınarak değerlendirileceği ifade edilmiştir. Değerleme gününde, yabancı paralar kasası ile ilgili olarak kayıtlı kur ile işlem tarihindeki kur arasındaki olumsuz kur farkları 656 KAMBİYO ZARARLARI HESABI’nın borcuna kaydedilir. Diğer taraftan kayıtlı kur ile işlem tarihindeki kur arasındaki olumlu kur farkları ise 646 KAMBİYO KARLARI HESABI’nın alacağına kaydedilir. Yabancı Paralı Alınan Çek İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Yurt içindeki veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya bir borca karşılık ciro edilmemiş olan TL veya döviz cinsinden çekler 101 ALINAN ÇEKLER HESABI’nda izlenmektedir. Yabancı paralı alınan çekler bu hesabın yardımcı ve alt hesaplarında takip edilmektedir. Döviz cinsinden çekler alındığı zaman TCMB efektif döviz alış kuru üzerinden TL’ye çevrilir ve 101 ALINAN ÇEKLER HESABI’nın ilgili alt hesabı borçlandırılarak kayıt altına alınır. Tahsil edildiğinde veya üçüncü şahıslara ciro edildiğinde TCMB efektif döviz alış kuru, bankada TL’ye çevrildiğinde ilgili bankanın uyguladığı döviz alış kuru ve dönem sonunda yapılan değerlendirme işleminde ise Maliye Bakanlığının belirlediği kur üzerinden kayıt altına alınır. Bu işlemler sırasında ortaya çıkan olumlu kur farkları 646 KAMBİYO KÂRLARI HESABI’nın alacağına, olumsuz kur farkları ise 656 KAMBİYO ZARARLARI HESABI’nın borcuna kaydedilir. Yabancı Paralı Banka İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi İşletme adına yurt içi ve yurt dışı banka ve benzeri finans kuruluşlarına yatırılan veya çekilen her türlü yabancı para birimi cinsinden Döviz Tevdiat Hesapları (DTH) ile ilgili tutarlar 102 BANKALAR HESABI’nın yardımcı ve alt hesaplarında izlenmektedir.

Bankalarda açtırılacak döviz tevdiat hesapları vadeli veya vadesiz olabilir. Hesap planında vadeli ve vadesiz döviz tevdiat hesaplarını ayırmak işletmeler açısından faydalı olacaktır. Merkez Bankası ve bankalar Türkiye’de ve yurt dışında yerleşik kişiler adına döviz tevdiat hesapları açabilirler. Bu hesaplar üzerinde sahipleri serbestçe tasarrufta bulunabilirler. Getirilen yabancı paralara Döviz Alım Belgesi (DAB) düzenlenir. Bankalara açtırılan vadesiz döviz tevdiat hesaplarına yatırılan paralar o günkü TCMB alış kuru üzerinden TL’ye çevrilerek 102 BANKALAR HESABI’nın ilgili yardımcı veya alt hesaplarına borçlandırılarak kaydedilir. Bu hesaba yatırılan döviz, TL’ye çevrilerek ticari mevduat hesabına aktarılırsa, ilgili ticari mevduat hesabı borçlandırılırken ilgili DTH alacaklandırılır. Vadeli DTH ise para yatırılırken hesabın açıldığı tarihteki TCMB döviz alış kuru üzerinden TL karşılığı 102 BANKALAR HESABI’na borç kaydedilir. Vade sonunda yabancı para ticari mevduat hesabına aktarılırken 102 BANKALAR HESABI’nın borcuna kaydedilir.

Alacağına ise yevmiye kaydının açıldığı tarihteki kur üzerinden kayıtlı yapılır. Borç ve alacak arasındaki olumlu fark 646 KAMBİYO KARLARI HESABI’nın alacağına, olumsuz fark ise 656 KAMBİYO ZARARLARI HESABI’nın borcuna kaydedilir. Yabancı paralı DTH’ler Vergi Usul Kanunu’na (VUK) göre dönem sonunda TCMB kuru üzerinden değerlendirilir. Yabancı Paralı Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi İşletmenin üçüncü kişilere olan borcuna karşılık bankalardan çekle veya ödeme emri ile yapacağı ödemeler 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HESABI’nda izlenir. Yabancı Paralı Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı bu hesabın yardımcı ve alt hesaplarında takip edilmektedir. 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HESABI ve dolayısıyla yabancı paralı yardımcı hesapları aktif düzenleyici pasif bir hesaptır. Bu hesabın bakiyesi, bilançoda banka mevcutlarını kullanılarak tutara indirir. Bu hesap, işletmenin üçüncü kişilere olan borcuna karşılık çek keşide ettiğinde veya ödeme emri verildiğinde çek banka tarafından ödeninceye veya ödeme emri gerçekleşene kadar bu hesaba alacak kaydedilir. Verilen çek veya ödeme emri banka tarafından üçüncü kişilere ödendiği anlaşıldığında ise bu hesap alacaklandırılır.

Yabancı paralı çekler dönem sonlarında Maliye Bakanlığının belirlediği kur ile değerlendirilerek bilanço günündeki değerine getirilir. İleri vadeli çekler var ise bu çekler 321 BORÇ SENETLERİ HESABI’na aktarılır. Borç senetleri de dönem sonunda reeskont işlemine tabi tutulur. Ancak verilen vadeli çek

reeskontundan kaynaklanan gelirler Vergiye tabi olmayan gelir olarak değerlendirilir. Yabancı Paralı Menkul Kıymet İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi İşletmeler geçici veya spekülâtif amaçlı; faiz geliri, kâr payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden faydalanmak üzere yurt içerisinde yerleşik firmaların hisse senedi, tahvil vs. menkul kıymetlerinden satın alabilecekleri gibi yurt dışında yerleşik firmaların döviz cinsinden menkul kıymetlerinden de satın alabilirler. Yabancı paralı alınan ve satılan menkul kıymetler, Tek Düzen Hesap Planında ki 11 numaralı MENKUL KIYMETLER hesap grubunun ilgili hesaplarının yardımcı ve alt hesaplarında takip edilir. Döviz karşılığı alınan hisse senetleri 110 HİSSE SENETLERİ HESABI'nın, tahvil, senet ve bonolar ise 111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI ve 112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI HESABI'nın yardımcı ve alt hesaplarında alış bedeli ile takip edilir.

İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde Temel Kavramlar ve İlkeler İhracat işlemleriyle ilgili bazı temel kavramlar ve açıklamaları şöyledir. İhracat, bir ülke sınırları içerisinde serbest dolaşımda bulunan malların (ülkede yetiştirilmiş, üretilmiş veya başka ülkelere ithal edilmiş) ve/veya hizmetlerin başka ülkelere satılmasına denir. Fiilî ihracat, gümrük idaresi tarafından, ihracat gümrük beyannamesinin tüm işlemleri tamamlanarak ihracata konu olan malın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkış işlemidir. Fiilî ihracat tarihi, ihracata konu olan malın Türkiye Gümrük Bölgesi'ni terk ettiğinin sınır gümrük idaresi tarafından beyan edildiği tarihtir Döviz alım belgesi (DAB), İhracat bedellerinin ve ihracatçının bankası tarafından talep edilen banka komisyonlarının alışı yapılırken düzenlenen belgeye denir.

Döviz tevdiat hesabı (DTH), yurt içinde ve dışında yerleşik gerçek veya tüzel kişilerin serbest tasarruflarında bulunan döviz veya efektiflere banka veya özel finans kurumlarına açtırdıkları tevdiat hesaplarıdır. Bu hesaplarda, hesap sahipleri serbestçe tasarrufta bulunabilirler. Muhasebe açısından fiilî ihracat tarihi, muhasebe kayıtlarını gerçekleştirirken ihracat işlemlerinde tarihler farklılık arz edebilir. Fatura tarihi, gümrük beyannamesi tescil tarihi ve fiilî ihracat tarihi farklılık gösterebilmektedir. Bu durumda hangi tarihin muhasebe kayıtlarına esas alınacağı sorusu ortaya çıkacaktır.

Maliye Bakanlığı'nın 3.4.1995 tarih ve 2942/801679 sayılı özelgesinde belirtildiği üzere tarihlerin farklı olması durumunda esas alınacak tarih fiilî ihracat tarihidir. Muhasebe kayıtlarında esas alınacak döviz kuru, ihracat tutarı hesaplanırken gümrük beyannamesinde yer alan fiilî ihracat tarihindeki TCMB döviz alış kuru dikkate alınır. İhracat bedeli tahsil edilirken, ihracat bedeli süresi içerisinde yerine getirilmeli ve banka ve özel finans kuruluşlarında döviz alım belgesi alınarak bozdurulmalıdır. Tahsilâtın muhasebe kaydında ise döviz alım belgesindeki kur esas alınmaktadır. İhracat hâsılâtının muhasebe kaydında dönemsellik ilkesi, Maliye Bakanlığı yayınladığı özelgesinde, hesaplanan ihracat hâsılâtı veya tutarının, fiilî ihracat tarihinin ait olduğu döneminin kazancı olarak dikkate alınacağını belirtmiştir.

Buradan hareketle, ihracat faturasının düzenlendiği ay değil, fiilî ihracat tarihinin ait olduğu ay ve dönem dikkate alınması gerektiği ortaya çıkmaktadır. İhracat işlemlerinde Katma Değer Vergisi, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 11. maddesi KDV istisnası konusunu ele almaktadır. Buna göre ihracatta KDV istisnası vardır. KDV açısından fiilî ihracat tarihinin ait olduğu dönem (ay) dikkate alınır. İhracat hâsılâtı ile ilgili olarak yapılacak muhasebe kaydında Hesaplanan KDV Hesabı kullanılmayacak ve alacaklı tarafta sadece 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI kullanılacaktır. Mal ihraç eden işletmeler, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında (TPKKH) 32 Sayılı kararın 8. maddesi gereğince, mücbir sebeplerden kaynaklanan gecikmeler hariç, fiilî ihraç tarihinden itibaren en çok 180 gün içinde yurda getirerek bankalara veya özel finans kurumlarına, Türk parası olması hâlinde belgelendirmek, döviz olması hâlinde ise DAB ile satmak zorundadırlar. Ancak ihraç bedeli dövizin % 70'inin fiilî ihraç tarihinden itibaren 90 gün içinde ülkeye getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına satılması hâlinde, kalan %30'una karşılık gelen kısım üzerinde ihracatçılar serbestçe tasarrufta bulunabilirler. Türk Lirası (TL) ile tahsil edilecek ihracatta, ihracat bedellerinin tamamının tahsil edilmesi zorunludur. İhracat bedellerinin tahsil sürelerinin hesaplanmasında, işlemin yapıldığı gün hesaba katılmaz; hesaplama ertesi günden itibaren başlar. İhracat bedellerinin tahsil edildiği tarih, DAB'ın düzenlendiği tarihtir. Yurt dışı alıcılar hesabının muhasebeleştirilmesi 120 ALICILAR hesabı, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan ürün ve hizmet satışlarından kaynaklanan kısa vadeli ve bir belgeye dayanmayan (çek, senet vs..) yurt içi ve yurt dışı açık hesap alacakların izlendiği hesaptır. Yabancı paralı alıcılardan kaynaklanan alacaklar 120 ALICILAR hesabının yardımcı veya alt hesaplarında takip edilir. Aktif karakterli bir hesap olduğu için işletme lehine bu türden alacaklar doğduğunda hesabın borçlu tarafına, alacaklar tahsil edildiğinde veya alacağın azalmasını gerektirecek durumlar söz konusu olduğunda (alıştan iade ve iskontolar gibi) alacaklı tarafına kayıt yapılır. Alıcılar hesabından kaynaklanan, ihracat ile ilgili cari dönemde ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 YURT DIŞI SATIŞLAR hesabının alacağına, olumsuz kur farkları ise 612 DİĞER İNDİRİMLER hesabının borcuna kaydedilir. Yurt dışı alacağın takip eden dönemlerde tahsil edilememesi durumunda alacakların değerlemesinden doğan olumlu kur farkları 646 KAMBİYO KÂRLARI hesabı, olumsuz kur farkları ise 656 KAMBİYO ZARARLARI hesabına aktarılır.

Yurt Dışı Alıcılar hesabının bakiyesinin tahsili cari dönemi aşarsa, dönem sonunda Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı kur üzerinden değerlemeye tabi tutulur. Alıcılar Hesabının yardımcı ve alt hesap bölümlenmesi aşağıda verilmiştir. Yabancı paralı alacak senetleri hesabının muhasebeleştirilmesi Yurt dışı ve yurt içi alıcılara yapılan mal ve hizmet satışları karşılığı yabancı para birimi üzerinden alınan senetler (bono, poliçe) 121 ALACAK SENETLERİ hesabında izlenir. Yabancı paralı alıcılardan kaynaklanan alacak senetleri 121 ALACAK SENETLERİ hesabının yardımcı veya alt hesaplarında takip edilir. İşletmenin faaliyet alanının dışında varlık satışı karşılığı aldığı senetler 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR hesabında takip edilir. Aktif karakterli bir hesap olduğu için alınan senetlerin değeri bu hesaba borç kaydedilir. Tahsil edildiğinde, üçüncü kişilere ciro edildiğinde, yeni bir senetle değiştirildiğinde, tahsildeki belirsizlik nedeni ile şüpheli alacaklar hesabına aktarıldığında veya değersiz bir alacağa dönüştüğünde alacak kaydedilir. Hesabın bakiyesi işletmenin elindeki vadesi gelmemiş senetli alacakları gösterir. Yabancı paralı alacak senetleri elde edilmiş tarihteki TL karşılığı üzerinden kayıt altına alınır. Dönem sonunda mevcut senetler Vergi Usul Kanununun (VUK) 280. maddesi gereğince Maliye Bakanlığı tarafından VUK Tebliğleri ile ilan edilen döviz kurları ile değerlendirilir. Dönem sonunda muhasebe içi ve muhasebe dışı envanter sonuçları karşılaştırılarak senedin üzerinde yazılı olan faiz oranı üzerinden tasarruf değeri ilkesine göre reeskont ayrılır. Senet üzerinde faiz oranı belirtilmemişse değerlendirme gününde geçerli olan LIBOR esas alınır. Değerleme sonucu oluşan olumlu kur farkları 601 YURT DIŞI SATIŞLAR hesabında, olumsuz kur farkları ise 612 DİĞER İNDİRİMLER hesabında takip edilir.

Yabancı paralı şüpheli alacaklar hesabının muhasebeleştirilmesi Şüpheli alacaklar hesabı, ödeme süresi geçmiş, bu sebeple vadesi birkaç kez uzatılmış yazı ile birkaç kez istenmiş veya protesto çekilmiş ya da dava veya icra safhasına sevk edilmiş senetli ve senetsiz alacakları kapsar. VUK'nun 323. maddesine göre bir alacağın şüpheli alacak sayılabilmesi için ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar
- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmaktadır. Bu hükümler yurt dışındaki alacaklar içinde geçerlidir. Tahsili şüpheli hâle gelmiş olan ilgili alacak 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR hesabına borç kaydedilerek normal alacaklardan (120, 121, 126 veya 127) çıkartılır. Daha sonra bu alacaklar için karşılık ayrılır; (654 KARŞILIK GİDERLERİ hesabı borçlandırılır, 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI hesabı alacaklandırılır). Alacağın tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi veya tahsil edilmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedilir. Yurt dışındaki alıcılardan olan alacaklara karşılık ayrılabilmesi için öncelikle alacağın şüpheli hâle geldiğinin uluslararası hukuk kurallarına göre kanıtlanması gerekir. Yurt dışından olan alacaklarla ilgili olarak açılan davalar mücbir sebep kabul edilmektedir.

32 sayılı TPKKH karara ilişkin 91-32/5 sayılı tebliğin 22.maddesinde yurt dışı alacaklarla ilgili olarak dava açılmış olması mücbir sebep olarak kabul edilmektedir. Yabancı para cinsinden alacaklar için TL alacaklarda olduğu gibi karşılık ayrılır. Ancak, bilanço tarihi itibarıyla önce yabancı para cinsinden olan alacağın değerlendirilmesi yapılarak meydana gelen kur farkı geliri veya gideri kaydedilmesi daha sonra da değerlendirilmiş alacak tutarı üzerinden şüpheli alacak karşılığı hesaplanması gerekir. Alacağın şüpheli hâle geldiği gün yapılan kayıta ortaya çıkan olumlu kur farkları 601 YURT DIŞI SATIŞLAR hesabına, olumsuz kur farkları ise 612 DİĞER İNDİRİMLER hesabına kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsil edilmesi durumunda olumlu kur farkları 646 KAMBİYO KÂRLARI hesabına, olumsuz kur farkları ise 656 KAMBİYO ZARARLARI hesabına kaydedilir. Ayrıca 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI hesabı borçlandırılır, 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HESABI ise alacaklandırılır. Bir önceki yıla ait şüpheli alacağın ödenmemesi kesinleşmiş ise 681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI hesabına borç kaydedilirken, aynı yıl ödenmeyeceği kesinleşmiş alacaklar ise 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDERLER VE ZARARLAR hesabına borç kaydedilir. Yurt dışından alacağın 180. günden sonra tahsil edilmesi hâlinde Kambiyo Mevzuatına göre dövizin bozdurulduğu tarih ile 180. gündeki tarih arasındaki kur farkı Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'na irad kaydedilir. Yabancı paralı değersiz alacakların muhasebeleştirilmesi Tahsiline imkân kalmayan alacaklara değersiz alacaklar denir. VUK hükümlerinin 322.maddesi değersiz alacaklar konusunu ele almaktadır. Buna göre bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için;

- Kazai bir hükme göre tahsil kabiliyetini kaybetmiş olmalıdır. Kazai hükümden anlaşılması gereken; alacak hakkında kanun yollarına başvurulmuş, icra takipleri yapılmış, bu müracaat ve takipler sonunda alacağın ödenmeyeceğinin yargıç kararı ile tespit edilmiş olmasıdır.
- Alacağın, kanaat verici bir vesikaya bağlanmış olması gerekmektedir. Kanaat verici bir vesika teriminden, ödemeyi imkânsız hâle getirmiş hâl ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmalıdır. Bu hükümler yurt dışından olan bir alacak içinde geçerlidir. Yurt dışından bir alacak değersiz hâle geldiği tarihte o günkü kur ile zarar yazılır. Alacak cari dönemde değersiz hâle gelmişse 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDERLER VE ZARARLAR hesabına, ertesi dönem değersiz hâl düşmüşse 681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDERLER VE ZARARLAR hesabına kaydedilir.

Yabancı paralı alınan sipariş avanslarının muhasebeleştirilmesi İhracat işlemlerinde, yurt dışı alıcılardan peşin tahsil edilen, yabancı para cinsinden ihracat bedeli avanslarının izlendiği hesaptır. Alıcılardan alınan yabancı paralı sipariş avansları 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI hesabının yardımcı ve alt hesaplarında izlenir. Yurt dışı alıcılardan gelen avanslar için esas alınacak kur, havale yoluyla gelmişse ilgili bankanın alış kuru, yabancı para olarak gelmişse TCMB efektif döviz alış kurudur. Avansın alındığı tarih ile kapatıldığı tarih arasındaki kur farklı ise ve avans cari dönem içerisinde kapatılmış ise, olumlu kur farkları 601 YURT DIŞI SATIŞLAR hesabında alacaklandırılarak, olumsuz kur farkları ise 612 DİĞER İNDİRİMLER hesabında borçlandırılarak izlenir. İhracat kredilerinin muhasebeleştirilmesi İhracat kredisi yapılacak ihracatı finanse etmek için yurt içindeki bankalardan TL olarak alınan kredilerin izlendiği hesaptır. Hesap planında bu hesap Banka Kredileri hesabının yardımcı ve alt hesaplarında takip edilir. İhracat için alınan krediler ile bu kredilere tahakkuk eden faizler bu hesabın alacağına, kredi karşılığında yapılan ödemeler ise borcuna kaydedilir.

İTHALAT İŞLEMLERİNDE TEMEL KAVRAMLAR

Bu başlık altında daha önce ithalat işlemleri ünitesinde yer alan konulardan bazılarının kısaca verilmesi ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ünitesinin anlaşılması açısından faydalı olacaktır. Bu anlamda fazla ayrıntıya girmeden bazı kavram ve konular burada tekrar ele alınacaktır. İthalat İthalat, özel izinle veya serbest ithal edilebilecek malların, ithalat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde fiilî ithalatın yapılması ve serbest dolaşıma giriş işlemidir. Bir başka ifade ile bir ülkenin kendi gümrük sınırları dışında üretilen malların, hizmetlerin, sermayenin veya fikri mülkiyet haklarının belirli bir bedel karşılığı veya bedelsiz olarak yurda getirilmesidir.

İthalatçı İthalatçı, vergi numarası verilen her gerçek veya tüzel kişi ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla beraber yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan kişiler ve ortaklıklardır. Fiilî İthalat Tarihi Halen geçerli olan ithalat yönetmeliğine göre, ithalat ile ilgili gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihtir. Kambiyo Taahhüt Hesabı İthalat işlemlerinde transfer edilen dövizin karşılığında belirlenmiş süreler içinde malın gelmesi, ihracat işlemlerinden ise gönderilen malın bedelinin yine belirlenmiş süreler içinde yurda getirilmesidir. İthalat Rejimi Bir ülkenin ithalat politikasını ve ithalat işlemlerinin çerçevesini ithalat rejimi belirler.

İthalat rejiminin amacı; ithalatın ülke ekonomisi yararına ve uluslararası ticaretin gereklerine uygun olarak düzenlenmesini sağlamaktır.

İthalat, ithalat rejimi kararları ve bu kararlara dayanılarak çıkarılacak tebliğler, yönetmelikler, ilgili kuruluşlara verilecek talimatlar, çok taraflı veya iki taraflı anlaşmaların hükümleri çerçevesinde yürütülür.

Döviz Satım Belgesi (DSB)

Döviz satım belgesi, dışarıya ödenen ithalat bedelleri, aracı komisyoncunun komisyonları, yurt içindeki bankanın yurt dışındaki muhabir şubelerinin talep ettiği komisyonlar, vb. için bankalar, özel finans kurumları ve yetkili diğer kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenen belgedir. İthalat Malları Sınıflandırması Türkiye’de ithal malları üç grup altında sınıflandırılmaktadır. Bunlar; ithalatı serbest olan mallar, ithalatı ön izne bağlı mallar ve ithalatı yasak mallardır. İthalat İşlemlerinde KDV Yükümlülüğü Türkiye’de yapılan her türlü ithalat KDV’ye tabidir. İthalatın, kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve suretle gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye etki etmez. Bu anlamda KDV mükellefi, ithalata konu mal veya hizmeti ithal edendir. Muhasebe Açısından Fiilî İthalat Tarihi Fatura tarihi, gümrük beyannamesi beyan tarihi ve fiilî ithalat tarihi farklı tarihler olabilir. Bu durumda muhasebe kaydında fiilî ithalat tarihi dikkate alınır.

İTHALAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İthalat İle İlgili Avans İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklar ve maddi duran varlıklarla ilgili ödemelere ithalatta avans işlemleri denir. İthalat işlemlerinde verilen avanslar ile ilgili hesaplar şunlardır. 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 195 İŞ AVANSLARI 196 PERSONEL AVANSLARI 259 VERİLEN AVANSLAR Yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan direkt ilk madde ve malzemeler, yardımcı malzemeler, işletme malzemeleri, yarı mamuller ve ticari mallarla ilgili verilen avanslar 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabının ilgili yardımcı ve alt hesaplarında takip edilir. İşletme adına bir işi yapmak üzere üçüncü kişilere yapılan ödemeler 195 İŞ AVANSLARI hesabında muhasebeleştirilir. Personele yurt dışında yapacakları hizmet ve giderleri karşılamak için yapılan ön ödemeler 196 PERSONEL AVANSLARI hesabında takip edilir.

Yurt dışında satın alınmak üzere siparişe bağlanan duran varlıklarla ilgili verilen avanslar 259 VERİLEN AVANSLAR hesabının yurt dışı ile ilgili yardımcı ve alt hesaplarında izlenir. İthalat tamamlanınca bu hesabın tutarı ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılır. Stok İthalatının Muhasebeleştirilmesi Muhasebe standartlarına göre stoklar satılmak, üretimde kullanılmak veya tüketmek için edinildiği ilk madde malzeme, yarı mamul, mamuller, ticari mallar, artık ve hurda gibi bir yıldan daha kısa sürede kullanılacak olan yada bir yıl içerisinde nakde dönüştürülebileceği düşünülen varlıklardan oluşturulur. 15 nolu stoklar grubunda yer alan hesaplar şu şekildedir. 150 İLK MADDE VE MALZEME 151 YARI MAMULLER VE ÜRETİM 152 MAMULLER 153 TİCARİ MALLAR 157 DİĞER STOKLAR Maliye Bakanlığı’nın 238 sayılı tebliğine göre emtia satın alındıktan stoklarına girdiği ana kadar oluşacak kur farkları maliyete yansıtılmak zorundadır. Maddi

Duran Varlık İthalatının Muhasebeleştirilmesi Maddi duran varlıklar hesap grubu işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan maddi duran varlıklar şunlardır. 250. ARAZİ VE ARSALAR 251. YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ: 252. BİNALAR 253. TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR 254. TAŞITLAR 255. DEMİRBAŞLAR 256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 259.

VERİLEN AVANSLAR

İthalat Maliyetinin Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi İthalatın maliyetine dahil olan giderler:

- Mal veya makine bedeli
- Nakliye gideri (teslim şekline göre gider olmayabilir)
- Sigorta gideri (teslim şekline göre gider olmayabilir)
- İthalat ile ilgili vergi, resim ve harçlar (KDV hariç)
- Banka giderleri
- Antrepo giderleri
- Kredi giderleri
- İthalat öncesi koşullu giderler
- İthalat kur farkları (maliyeti artırabilir veya azaltabilir)
- Montaj giderleri
- Gümrük müşavirliği ücretleri
- Diğer giderler

FASON İŞLEMLER VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Genel Olarak Fason Kavramı Genel olarak fason, üretim işletmelerinde bir ürünün tamamlanması için gerekli ilave işlemlerin, işletme dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlara yaptırılmasıdır. Bir başka ifade ile fason kavramı, işi asıl icra eden ya da ürün sahibi işletmenin, iş ya da ürünle alakalı tüm işlemlerin tamamının ya da bir bölümünün işletme dışından başka bir işletmeye yaptırılmasıdır. Bu açıdan bakıldığında inşaat sektöründe, yüklenilen bir işin tamamının veya bir bölümünün başka bir firmaya yaptırılması anlamına gelen “taşeronluk” kavramı fason kavramı içinde değerlendirilebilir. Taşeron firma belirli bir işin bir kısmını, ihaleyi alan veya işi yapan asıl yükleniciden belirli bir ücret karşılığında alan ikinci yüklenicidir. Fason İşlemler ve Fason İşlemlerin Tarafları Fason işlerin özelliği, üretilecek ürünün ham maddesinden yardımcı maddelerine kadar fason işi yaptıranlarca temin edilmesi, işi yapandan sadece işçilik hizmeti satın alınmasıdır.

05 Mart 1998 tarih ve 19745 sayılı 27 no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine göre imalatçılar hem kendi üretimlerini yapıyor hemde fason imalat yapıyorlarsa bu şu şartlara uymak zorundadırlar;

- Fason üretim, sadece sanayi sicil belgesinde belirtilen alanlarda yapmaları,
- Fason olarak yaptırılan işin riski ve organizasyonunun imalatçının değil işi yaptıranın üstlenmesi,
- Fason üretime konu olan ürünlerle ilgili ham madde ve yardımcı maddeleri fason işi yaptıran tarafından temin edilmesi, İşin riski ve organizasyonunun fason üretimi yaptıran tarafından üstlenilmesi, üretimin fason üretimi yaptıran firmanın istediği şartlar altında yapılması gerektiğini ifade eder. Fason işi yapan taraf bunun karşılığında ücretini almaktadır. Fason işlerde mamul bir bütün olarak üretilebileceği gibi, kısım kısım da yaptırılabilir. Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırmaları, her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel değildir. Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründe Fason İşlemler ve KDV Oranı KDV Kanunu’nun 28 ve 36. maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2007/12143 sayılı Kararname’nin 5. maddesi ile 2002/4480 sayılı Kararname eki II sayılı listenin B bölümüne 22. sıra eklenerek "Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri" ne uygulanacak KDV oranı 01/06/2007 tarihinden geçerli olmak üzere %8 olarak belirlenmiştir. Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde indirimli KDV oranı uygulamasına ilişkin olarak 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2.1) bölümünde açıklama yapılmıştır.

Buna göre;

- Tekstil ve konfeksiyon sektöründe, boyama, apre, baskı ve kasarılama işlerinde boya ve kimyevi maddelerin, yıkama boya ve kimyevi maddelerin fason üretimi yapan işletme tarafından temin edilmesi durumunda genel vergi oranı ile tevkifata tabi tutulacaktır.
- Ancak bu işler, fason üretimi yaptıran işletme tarafından temin edilip fason üretimi yapanlara verilmesi durumunda ise indirimli oranlar üzerinden tevkifata tabi tutulacaktır.
- Bunların dışında; ütüleme, çözü, haşıl, dikim, kesim, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış vb. bütün fason işlemler için uygulanacak vergi oranı %8’dir.
- Bu işlerin, boya ve kimyevi maddelerin fason üretimi yapan işletme tarafından temin edilerek kullanıldığı boyama, apre, kasarılama, baskı ve yıkama işleri ile birlikte yapılması hâlinde, %8 ve %18 vergi oranına tabi işler için ayrı fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak bu işlemleri aynı faturada da göstermek mümkündür. Bu durumda bu işlerin faturada ayrıca gösterilmesi KDV oranlarının ayrı yazılarak hesaplanması gerekmektedir.
- Ancak, boyama, apre, baskı, kasarılama ve yıkama işleri ile birlikte bir bütün olarak verilen ve bu işlerden, işlem sürecinin bir parçası olarak ayrıştırılmayan ütüleme, zımparalama, şardon ve ram gibi hizmetlere de boyama, apre, baskı, kasarılama ve yıkama işlerinin tabi olduğu KDV oranı uygulanacaktır.
- Ayrıca, ütüleme, çözü, haşıl, dikim, kesim, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri işlerden bir veya bir kaçının, boyama, apre, kasarılama, baskı ve yıkama işlerinin bir parçası olmaksızın verilmesi hâlinde % 8 oranında fason hizmet kapsamında KDV'ye tabi tutulacaktır. Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki hizmetlerle ilgili olarak %8 ve %18 oranına tabi olan işlerin aynı faturada gösterilmesi hâlinde, uygulanacak KDV oranları itibariyle işler, oran bazında iki ayrı grupta gösterilebilecek, ancak %8 ve %18 oranı uygulanan işlerin mahiyetine ilişkin açıklamaya faturada ayrıca yer verilecektir. Fason İşlemlerde Fatura Düzenleme Yöntemi Fason işlemlerinde, faturayı fason işi yapan düzenler. İş yapan için hizmet satışı geliri, yaptıran için ise gider kaydı yapmaları gerekir. Fason işi yapanların düzenleyecekleri faturada;

- Fason hizmet bedeli ve hesaplanan KDV tutarını,
- Aynı faturada vergi tutarına uygulanacak tevkifat tutarını,
- Fason işi yaptırandan tahsil edilecek kısmını göstermeleri gerekmektedir.

EVKİFAT İŞLEMLERİ KDV

Kanunu'nun 9. maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hâllerinde ve gerekli görülen diğer hâllerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Dolayısıyla tevkifat işleminin amacı; vergi alacağına garantiye almak için, vergiye söz konusu işlemlerin taraflarını (iş yapan ve yaptıranı) verginin ödenmesinden sorumlu tutmaktır. Kısmi Tevkifat Uygulaması Tevkifata tabi (yapı, temizlik, özel güvenlik, iş gücü temini gibi) işlemlerde amaç; KDV tutarının ödenmesinde sorumluluğun bir kısmının işi yapana, bir kısmının da işi yaptıranı yüklenmesidir. Ayrıca, kısmi tevkifata dâhil işlem bedeli, KDV dâhil 1.000 TL'yi aşmıyorsa, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Tam Tevkifat Uygulaması Tevkifata tabi mükellefiyetin Türkiye'de ikametgâhının, iş yerinin, kanuni iş merkezinin bulunmaması gibi işlemlerde KDV tutarının ödenmesinde sorumluluk işi yaptıranı yüklenmesi amaçlanır.

Tam tevkifat kapsamında yer alan işlemlerde, fatura tutarından hesaplanan KDV'nin tamamı, tam tevkifata tabi ürünün alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulacaktır. Tam tevkifat tüm mal veya hizmetlere uygulanmaz. Tam tevkifat uygulanacak işlemler aşağıdakilerde sınırlandırılmıştır.

• İkametgâhı, İş Yeri, Kanuni Merkezi ve İş merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler

KDV Kanunu'nun 1. maddesine göre, bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gereklidir. Yine başka bir maddesine göre Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu anlamda, ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır. Yukarıda ifade edilen durumlarda yapılan hizmetler için mükellef, yerine getiren taraftır. Bu mükellefin Türkiye'de ikametgâhı ya da iş yeri olmadığı için KDV vergisinde sorumlu olan taraf hizmeti yurt içinde satın alan taraf olmaktadır. KDV'den sorumlu olan taraf muhatap sıfatıyla KDV'yi beyan edip ödemekle yükümlüdür. KDV sorumluluğunun doğması için kanuna göre muhatapın vergi mükellefi olmasına da gerek yoktur. Sorumlu sıfatıyla hizmetten faydalanan taraf vergi mükellefi olmasa dahi KDV beyannamesi ile işlemi vergi dairesine bildirmek ve gerekli bedeli yatırmak zorundadır.

• Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler

KDV Kanunu'nun 1. maddesinin 1. fıkrasına (1/1) göre, serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan her türlü teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Serbest meslek faaliyetlerini düzenli ve sürekli olarak yapanların KDV mükellefi olması zorunluluğu bulunmaktadır. Serbest meslek faaliyetini düzenli ve sürekli yapmayanların ise KDV mükellefi olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun on sekizinci maddesine giren teslim ve hizmetleri özel olarak yapanların hesaplayacağı KDV'nin işi yaptıran tarafından beyan edilmesi mümkündür. Ayrıca, yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesine giren teslim ve hizmetleri özel olarak yapanların, sorumluluk uygulaması çerçevesinde işlem yapılmadan önce işlemin yukarıda belirtilen şekilde yapılmasını işi yaptıran tarafa beyan etmesi gerekmektedir. Buna göre, Gelir Vergisi Kanun'unun 94. maddesi kapsamında sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, 18. Maddesine giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi (GV) stopaj tutarı dâhil tutar üzerinden KDV beyan ederek gerekli tutarı vergi dairesine ödeyeceklerdir. KDV tutarı hesaplanırken gelir vergisi stopaj matrahına dâhil edilemez.

• Kiralama İşlemleri KDV Kanunu'nun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV'nin konusuna girmektedir. Bu anlamda, yukarıdaki madde kapsamına giren mal ve hakların kiraya verilmesi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında verilen bir hizmet olmasa bile KDV'ye tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

• Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir),

• Kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir), Bu iki şartın birlikte var olması durumunda, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir. Kiraya veren taraf başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi ise yukarıda belirtilen KDV'ye tabi kiralama işlerinde sorumluluk uygulamasına gerek yoktur. Kiraya verenin, kiralamadan doğan KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte beyan etmesi gerekir. Kiracı KDV mükellefi değilse, KDV'den doğacak borç kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilmelidir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel teşkil etmez. Ayrıca bazı durumlarda kiralama işleminin KDV'den muaf olması söz konusu olabilir. Böyle bir durumda, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesi kapsamına giren mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması, kâr amacı güden bir işlemeye dâhil değilse, KDV Kanunu'nun (17/4-d) maddesine göre KDV'den muaftır.

- Reklam verme İşlemleri KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir), KDV mükellefiyeti olmayan;
- Amatör spor kulüplerine ve oyuncularının formalarına,
- Gerçek veya tüzel kişiliklere ait binaların duvarlarına, arsa ve arazilerin üzerinde panolara,
- Yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlere, ve benzeri yerlere reklam verebilmektedir. Yukarıda sayılan hâllerde KDV'den doğan borç ve beyanname verme sorumluluğu, reklam hizmeti verenler KDV mükellefi değilse, reklam hizmetini alanlara aittir.

MUHASEBE UYGULAMALARI

Kambiyo İşlemlerine Ait Muhasebe Uygulamaları Yabancı paralar kasası

Örnek 1: İşletme, yurt içerisine 10.000 € + % 18 KDV tutarında mal satmış ve bedelini efektif olarak tahsil etmiştir (1€=6,40 TL). Hesaplamalar: KDV tutarı: $10.000 \times 0,18 \times 6,40 = 11.520$ TL Satış Tutarı: $10.000 \times 6,40 = 64.000$ TL Yevmiye kaydı: 100 KASA hesabı borçlu 75.520 600

YURT İÇİ SATILAR hesabı alacaklı 64.000 391

HESAPLANAN KDV hesabı alacaklı 11.520

Örnek 2: İşletme, 5.000 \$ + % 8 KDV tutarında mal almış ve bedelini efektif olarak ödemiştir (1\$=5,80 TL)

Hesaplamalar: KDV tutarı: $5.000 \times 0,08 \times 5,80 = 2.320$ TL Alış Tutarı: $5.000 \times 5,80 = 29.000$ TL

Yevmiye kaydı: 153

TİCARİ MALLAR hesabı borçlu 29.000 191

İNDİRİLECEK KDV hesabı borçlu 2.320 100 KASA hesabı alacaklı 31.320

Örnek 3: İşletme, dolar kasasında bulunan 10.000 Doları 1\$=5,80 TL kuru üzerinden bozdurmuş ve parayı A Bankası'ndaki hesaba yatırmıştır. Doların alış tarihindeki kuru 1\$=5,75 TL'dir.

Hesaplamalar: $10.000 \times (5,80 - 5,75) = 500$ TL kambiyo kârı ortaya çıkmıştır.

Yevmiye kaydı: 102 BANKALAR hesabı borçlu 58.000 646 KARLARI hesabı alacaklı 500 100 KASA hesabı alacaklı 57.500

Örnek 4: İşletmenin değerlendirme gününde kasasında 10.000 € bulunmaktadır. Euro'nun alış tarihindeki kuru 1€=6,50 TL olup Maliye Bakanlığınca açıklanan değerlendirme kuru 1€=6,30 TL'dir.

Hesaplamalar: Değerleme kur farkı (kambiyo zararı): $10.000 \text{ €} \times (6,50 - 6,30) = 2.000$ TL

Yevmiye kaydı: 656 KAMBİYO ZARARLARI hesabı borçlu 2.000 100 KASA hesabı alacaklı 2.000

Yabancı paralı alınan çekler

Örnek 5: İşletme, A bankasına 5.000 \$ yatırmak suretiyle vadesiz bir döviz tevdiat hesabı açtırmış ve bankadan bu hesaba dair bir çek karnesi almıştır (1\$= 5,90 TL).

Hesaplamalar: Hesaba yatan tutar: $5.000 \times 5,90 = 29.500$ TL

Yevmiye kaydı: 102 BANKALAR hesabı borçlu 29.500 100 KASA hesabı alacaklı 29.500

Örnek 6: ABC İşletmesi, B malından ... no'lu fatura ile yurt dışındaki X işletmesine 40.000 \$'lık mal satmış, karşılığında çek almıştır (1\$= 6,00 TL).

Hesaplamalar:

Satış tutarı: $40.000 \times 6,00 = 240.000$ TL

Yevmiye kaydı: 101 ALINAN ÇEKLER hesabı borçlu 240.000 601 YURT DIŞI SATIŞLAR hesabı alacaklı 240.000

Örnek 7: ABC İşletmesi, portföyünde bulunan çeklerden 30.000 \$'lık çeki tahsil edilmek üzere A bankasına vermiştir. A bankası düzenlenen döviz alım belgesine göre 1\$=6,20 TL kuru üzerinden çeki tahsil etmiş ve % 2 oranında komisyon kestikten sonra işletmenin aynı bankada bulunan hesabına yatırdığını işletmeye dekont vermek suretiyle bildirmiştir. İlgili çekin alındığı tarihteki kur 1\$= 5,80 TL'dir.

Çekin tahsile verilmesi ile ilgili yevmiye kaydı: 101 ALINAN ÇEKLER hesabı borçlu 174.000 101 ALINAN ÇEKLER hesabı alacaklı 174.000

Çekin tahsili ile ilgili hesaplamalar: Banka komisyonu (%2) : $30.000 \text{ \$} \times 6,20 \times 0,02 = 3.720$ TL

Kur Farkı (Kambiyo Kârı) : $30.000 \text{ \$} \times (6,20 - 5,80) = 12.000$ TL

Bankaya yatan : $(30.000 \times 6,20) - 3.720 = 182.280$ TL

Çekin tahsili ile ilgili yevmiye kaydı: 102 BANKALAR hesabı borçlu 182.280 780 FİNANSMAN GİDERLERİ hesabı borçlu 3.720 646 KAMBİYO KARLARI hesabı alacaklı 12.000 101 ALINAN ÇEKLER hesabı alacaklı 174.000

Örnek 8: ABC İşletmesinin değerlendirme gününde portföyünde 10.000 € bulunmaktadır. Euro'nun alış tarihindeki kuru 1€=6,50 TL olup, Maliye Bakanlığı'nca açıklanan değerlendirme kuru 1€=6,35 TL'dir.

Hesaplamalar:

Değerleme kur farkı (kambiyo zararı): $10.000 \text{ €} \times (6,50 - 6,35) = 1.500$ TL

Yevmiye kaydı: 656 KAMBİYO ZARARLARI hesabı borçlu 1.500 101 ALINAN ÇEKLER hesabı alacaklı 1.500 Yabancı paralı bankalar

Örnek 9: ABC İşletmesi, B bankasında bulunan vadesiz döviz tevdiat hesabına 10.000 € yatırmıştır

(1€= 6,30 TL).

Yevmiye kaydı: 102 BANKALAR hesabı borçlu 63.000 100 KASA hesabı alacaklı 63.000

Örnek 10: ABC İşletmesi, B bankasında bulunan vadesiz döviz tevdiat hesabından 1.000 €'yu 1€= 6,50 TL kuru üzerinden TL'ye çevirerek A Bankasındaki ticari mevduat hesabına EFT göndermiştir. Euro'nun bankaya yatırıldığı tarihteki kur 1€= 6,43 TL'dir.

Hesaplamalar:

Kur farkı (kambiyo kârı): $1.000 \text{ €} \times (6,50 - 6,43) = 70 \text{ TL}$

A bankasına yatan : $1.000 \text{ €} \times 6,50 = 6.500 \text{ TL}$

B bankasından çıkan : $1.000 \text{ €} \times 6,43 = 6.430 \text{ TL}$

Yevmiye kaydı: 102 BANKALAR hesabı borçlu 6.500 646 KAMBİYO KARLARI hesabı alacaklı 70
102 BANKALAR hesabı alacaklı 6.430

Örnek 11: B bankası, dönem sonunda ABC İşletmesinin vadesiz döviz tevdiat hesabında bulunan dövize karşılık işletme lehine 300 € faiz tahakkuk ettirdiğini ve ilgili tutarın hesaba yatırıldığını bildirmiştir. (1€= 6,20 TL)

Hesaplamalar:

Faiz tutarı: $300 \times 6,20 = 1.860 \text{ TL}$

Yevmiye kaydı: 102 BANKALAR hesabı borçlu 1.860 642 FAİZ GELİRLERİ hesabı alacaklı 1.860

Örnek 12: Dönem sonunda ABC İşletmesinin B bankasındaki DTH borç bakiyesi 8.000 € olup dönem sonu ilgili kur 1€= 6,42 TL'dir. Euro'nun hesaba giriş tarihindeki kur ise 1€= 6,65 TL'dir.

Hesaplamalar:

Değerleme kur farkı (kambiyo zararı): $8.000 \text{ €} \times (6,65 - 6,42) = 1.840 \text{ TL}$

Yevmiye kaydı: 656 KAMBİYO ZARARLARI hesabı borçlu 1.840 102 BANKALAR hesabı alacaklı 1.840 Yabancı paralı verilen çekler

Örnek 13a: ABC İşletmesi, Satıcı A'dan yurt dışından ithal ettiği mallara karşılık A bankasındaki DTH'den 20.000 \$ ödeme talimatı vermiştir. Talimatın verildiği tarihteki kur 1\$=5,75 TL'dir. Yevmiye kaydı: 320 SATICILAR hesabı borçlu 115.000 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ hesabı alacaklı 115.000

Örnek 13b: A Bankası yukarıdaki örnekteki verilen ödeme emrini 1\$=5,90 TL kuru üzerinden yerine getirmiştir.

Hesaplamalar:

Kur farkı (kambiyo zararı): $20.000 \text{ \$} \times (5,90 - 5,75) = 3.000 \text{ TL}$

Bankadan ödenen: $20.000 \text{ \$} \times 5,90 = 118.000 \text{ TL}$

Yevmiye kaydı: 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ hesabı borçlu 115.000 656 KAMBİYO ZARARLARI hesabı borçlu 3.000 102 BANKALAR hesabı alacaklı 118.000 İhracat İşlemleri Muhasebe Uygulamaları Yurt dışı alıcılar

Örnek 14: ABC işletmesi, yurt dışındaki A firmasına kredili olarak 20.000 €'luk A malı ihraç etmiştir. Fiilî ihracat tarihindeki döviz kuru 1€= 6,57 TL'dir. Hesaplamalar: Satış tutarı: $20.000 \times 6,57 = 131.400 \text{ TL}$

Yevmiye kaydı: 120 ALICILAR hesabı borçlu 131.400 601 YURT DIŞI SATIŞLAR hesabı alacaklı 131.400

Örnek 15: ABC işletmesi, ihraç ettiği mallar karşılığında Macaristan'daki A firmasından olan 20.000 €'luk kredili alacak tutarının 10.000 € sunu, işletmenin B bankasındaki vadesiz döviz tevdiat hesabına gelen havale ile tahsil etmiştir. Fiilî ihraç tarihindeki kur 1€= 6,20 TL ve DAB'daki kur ise 6,55 TL'dir.

Hesaplamalar:

Bankaya yatan: $10.000 \text{ €} \times 6,55 = 65.500 \text{ TL}$

Kur farkı (olumlu kur farkı): $10.000 \text{ €} \times (6,55 - 6,20) = 3.500 \text{ TL}$

Yevmiye kaydı: 102 BANKALAR hesabı borçlu 65.500 120 ALICILAR hesabı alacaklı 62.000 601 YURT DIŞI SATIŞLAR hesabı alacaklı 3.500

Örnek 16: ABC işletmesi, 31.12... tarihinde 100.000 € değerindeki senetsiz alacaklarını değerlemeye tabi tutmuştur. Alacağın gerçekleştiği Fiilî ihraç tarihindeki kur 1€=6,40 TL ve dönem sonu Maliye Bakanlığının yayınladığı kur ise 1€= 6,30 TL'dir. Hesaplamalar: Kur farkı (olumsuz kur farkı): $100.000 \text{ €} \times (6,40 - 6,30) = 10.000 \text{ TL}$

Yevmiye kaydı: 612 DİĞER İNDİRİMLER hesabı borçlu 10.000 120 ALICILAR hesabı alacaklı 10.000