

DIŞ TİCARET VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLERİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI VE
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA
İNCELENMESİ

FERHAN ÖNER

İŞIK ÜNİVERSİTESİ

2017

DIŞ TİCARET VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLERİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI VE
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA
İNCELENMESİ

FERHAN ÖNER

IŞık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetim Yüksek Lisans
Programı, 2017

Bu tez, IŞık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Yüksek Lisans (MA) derecesi
için sunulmuştur.

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2017

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DIŞ TİCARET VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLERİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Yüksek Lisans Tezi
FERHAN ÖNER

ONAYLAYANLAR:

Prof. Dr. S.Saygın Eyüpgiller Işık Üniversitesi
(Tez Danışmanı)

Prof. Dr. Dilek Teker Işık Üniversitesi

Doç. Dr. Halil Emre Akbaş Yıldız Teknik Üniversitesi



ONAY TARİHİ : 15 /06/ 2017

**INVESTIGATION OF ACCOUNTING PROCESS OF EXTERNAL TRADE
AND FOREIGN EXCHANGE EARNING SERVICES WITHIN THE
CONTEXT OF TURKISH TAX LEGISLATION AND TURKISH
ACCOUNTING STANDARDS**

ABSTRACT

In order to compete in international trade, compliance of each country's enterprises with international accounting standards is important. If financial statements and reports comply with international standards, market share can be increased and foreign investor can be directed to that country. In this study, besides the examination of foreign trade and foreign exchange earning services according to Turkish tax legislation, involved in Foreign trade and foreign exchange earning services according to Turkish Accounting Standards and practices, reporting of foreign trade and foreign exchange earning services in accordance with Turkish tax legislation, differences between the Uniform Chart of Accounts and Turkish Accounting Standards. In the third chapter; foreign trade and foreign exchange earning services according to Turkish Accounting Standards and applications, in the fourth part the reporting of foreign trade and foreign exchange earning services in accordance with Turkish tax legislation and the differences between the Uniform Accounting Plan and Turkish Accounting Standards are given. In addition, accounting techniques and records in foreign trade and foreign exchange earning services towards recording of processes have been evaluated through sample applications so it is emphasized that it should be prepared according to Turkish Accounting Standards, that the financial statements of all the companies and foreign investors in the foreign trade sector in our country can be compared more transparently, realistic and comparable on the international platform.

Key words: Foreign Trade, Foreign Exchange Earning Service, Accounting Standards, Turkish Tax Legislation, IAS 2, IAS 11, IAS 12, IAS 18, IAS 20, IAS 21, IAS 23, IAS 27, IAS 28.

DIŞ TİCARET VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

ÖZET

Uluslararası ticarete rekabet edebilmek için, her ülkenin işletmelerinin uluslararası muhasebe standartlarına uyumluluğu önemlilik arz etmektedir. Finansal tablo ve raporlamalar uluslararası standartlara uygun olduğu takdirde pazar payı artırılabilir ve yabancı yatırımcı o ülkeye yönelebilir. Bu çalışmada; dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerin, Türk vergi mevzuatına göre incelenmesinin yanı sıra dış ticaretin ve döviz kazandırıcı hizmetlerin, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre incelenmesi ve uygulamalar, dış ticaretin ve döviz kazandırıcı hizmetlerin, Türk vergi mevzuatı uyarınca raporlanması ile Tekdüzen Hesap Planı ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki farklılıklar yer almaktadır. Ayrıca, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde, işlemlerin kayıt altına alınmasına yönelik muhasebe kayıt ve teknikleri örnek uygulamalar yapılarak değerlendirilmiş, böylece ülkemizde faaliyet gösteren dış ticaret sektöründeki tüm işletmelerin ve yabancı yatırımcıların, mali tablolarının daha şeffaf, gerçekçi ve uluslararası platformda mukayese edilebilir olması ve güven verebilmesi için, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlanması gereği vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dış Ticaret, Döviz Kazandırıcı Hizmet, Muhasebe Standartları, Türk Vergi Mevzuatı, TMS 2, TMS 11, TMS 12, TMS 18, TMS 20, TMS 21, TMS 23, TMS 27, TMS 28.

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimin sürecinde benden desteğini ve ilgisini esirgemeyen, tez çalışmamın gerçekleşmesi ve sonuca ulaşmasında yanımda olan ve yol gösteren tez danışmanım Prof. Dr. S.Saygın Eyüpgiller'e teşekkür ederim. Yıllar boyunca kendisinin deneyimlerinden yararlanma şansını yakalamış olduğum için ayrıca teşekkürü bir borç bilirim.

Son olarak, hayatım boyunca ilgi ve desteklerini hiçbir konuda esirgemeyen aileme ve dostlarıma gösterdikleri sabır ve cesaretlendirmeleri için teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ABSTRACT	ii
ÖZET	iii
TEŞEKKÜR	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR	ix
1. GİRİŞ	1
2. DIŞ TİCARET GENEL AÇIKLAMALAR.....	2
2.1. DIŞ TİCARETİN TANIMI, AMACI VE YARARLARI.....	2
2.1.1. Dış Ticaretin Tanımı ve Amacı.....	2
2.1.2. Dış Ticaretin Yararları	3
2.2. DIŞ TİCARETTE İHRACAT VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMET TÜRLERİ.....	4
2.2.1. Ön İzne Bağlı İhracat	5
2.2.2. Kayda Bağlı Ticaret	5
2.2.3. Kredili İhracat	5
2.2.4. Konsinye İhracat	6
2.2.5. İthal Edilmiş Malların İhracatı	6
2.2.6. Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat	7
2.2.7. Bedelsiz İhracat.....	7
2.2.8. Ticari Kiralama Yoluyla Gerçekleştirilen İhracat.....	7
2.2.9. Yurtdışı Fuar ve Sergilere Katılım Yoluyla İhracat.....	8
2.3. DIŞ TİCARETTE İTHALAT TÜRLERİ	9
2.3.1. Kesin İthalat	9

2.3.2. Akreditifli (Kredili) İthalat.....	9
2.3.3. Mal Karşılığı İthalat	10
2.1.4. Bedelsiz İthalat.....	10
2.3.5. Belge Karşılığı İthalat	11
2.3.7. Geçici Kabullü İthalat	11
2.3.8. Ankosinyasyon İthalat.....	12
3. DIŞ TİCARET VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLERİN TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ	13
3.1. İHRACAT VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLERDE VERGİ DÜZENLEMELERİ	13
3.1.1. İhracatta Vergisel Teşvikler	13
3.1.1.1. İhracatta Katma Değer Vergisi İstisnası ve İadeler.....	13
3.1.1.2. İhracatta Özel Tüketim Vergisi İstisnası.....	17
3.1.1.3. İhracatta Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi İstisnası.....	18
3.1.2. İhracatta Türk Eximbank Uygulamaları.....	20
3.1.3. İhracat Faaliyetlerinde Devlet Destek ve Yardımları.....	22
3.2. İTHALATTA VERGİ DÜZENLEMELERİ	25
3.2.1. İthalatta Vergisel Teşvikler	25
3.2.1.1. İthalatta Katma Değer Vergisi İstisnası ve İadeler	25
3.2.1.2. İthalatta Özel Tüketim Vergisi İstisnası.....	26
3.2.1.2. İthalatta Damga Vergisi İstisnası	27
3.2.2. İthalatta Vergiler	28
3.2.2.1. İthalatta Katma Değer Vergisi	28
3.2.2.2. İthalatta Özel Tüketim Vergisi.....	29

3.2.2.3. İthalatta Damga Vergisi	29
3.2.2.4. İthalatta Kaynak Kullanım Destekleme Fonu	30
3.2.3. İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi	30
3.2.3.1. Dampinge Karşı Vergi	31
3.2.3.2. Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi.....	32
3.3. DIŞ TİCARET REJİMLERİ VE VERGİ DÜZENLEMELERİ	33
3.3.1. Dâhilde İşleme Rejimi.....	33
3.3.2. Hariçte İşleme Rejimi ve Geçici İhracat	35
3.3.3. Geçici İthalat Rejimi	36
3.3.4. Serbest Bölge Rejimi	38
3.3.5. Transit Rejimi	39
4. DIŞ TİCARET VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLERİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	41
4.1. TMS 2 Stoklar Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler.....	42
4.2. TMS 18 Hâsılat Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler.....	44
4.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler	48
4.4. TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler	50
4.5. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler	53
4.6. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler	55

4.7. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler	58
4.8. TMS 27 Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler.....	62
4.9. TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler	65
5. DIŞ TİCARET VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLERDE ÖZELLİK ARZ EDEN HESAPLARIN, TEKDÜZEN HESAP PLANI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İŞLEYİŞİ VE KARŞILAŞTIRILMASI	68
5.1. İhracat ve Döviz Kazandırıcı Hizmetlerde Kullanılan Hesaplar.....	69
5.2. İthalat İşlemlerinde Kullanılan Hesaplar	81
5.3. Yabancı Paralı İşlemlerde Kullanılan Hesaplar	87
5.4. Karşılaştırmalı Mali Tablolar	91
6. SONUÇ	96
KAYNAKÇA	101
ÖZGEÇMİŞ.....	111

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun
ATA	: Geçici İthalat Sözleşmesi
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
DIR	: Dahilde İşleme Rejimi
CIF	: Mal / Navlun Bedeli
CPD	: Gümrüklerden Geçiş Karnesi
EVV	: Ertelenen Vergi Varlığı
EVY	: Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HIR	: Hariçte İşleme Rejimi
IAS/UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IFRS/UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
İGF	: İndirilecek Geçici Farklar
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKDF	: Kredi Kaynak Destekleme Fonu
KGK	: Kamu Gözetim Muhasebe Ve Denetim Standartları
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KOBİ	: Küçük Ve Orta Ölçekli İşletme
MBDK	: Merkez Bankası Döviz Alış Kuru

ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TUGSK	: Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu
YFRÇ	: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VGf	: Vergilendirilecek Geçici Farklar
WTO	: Dünya Ticaret Örgütü

1. GİRİŞ

Türkiye'nin, gelişmiş ülkeler arasında yer alabilmesi için dış ticaret son derece önemlidir. Dış ticaretin günümüzdeki tanımı için, ekonomik ve siyasi sosyalleşme de diyebiliriz. Dış ticaret yalnız ekonomik kalkınma ve ulusal refah düzeyinin yükseltilmesi ile değil, ülkelerin siyasi kaderi, uluslararası ilişkilerin geleceği ve dünya barışı ve güvenliği ile yakından ilgilidir. Bir ülke, dış ticarete ne kadar güçlü ise siyasi olarak da bir o kadar güçlü denilebilir. Uluslararası ticarete daha avantajlı duruma geçebilmek için, uluslararası muhasebe standartlarına uyum önemlilik arz etmektedir. Ülkemizde dış ticaret sektörüne gereken önem verilerek, finansal tablo ve raporlamalar ile vergi için muhasebeden vazgeçmelidir. Böylece tüm dünyada pazar payını artırabiliriz ve yabancı yatırımcıyı daha kolay ülke ekonomimize katabiliriz.

Bu çalışmada, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerle ilgili genel açıklamalar ile bu sektörün işleyişi, Türk vergi mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları'nın yaklaşımları açısından incelenecektir. Ayrıca, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde, işlemlerin kayıt altına alınmasına yönelik muhasebe kayıt ve teknikleri örnek uygulamalar yapılarak değerlendirilecektir. Bu çalışmanın amacı, ülkemizde faaliyet gösteren dış ticaret sektöründeki tüm işletmelerin ve yabancı yatırımcıların, mali tablolarının daha şeffaf, gerçekçi ve uluslararası platformda mukayese edilebilir olması ve güven verebilmesi için, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlanması gereği vurgulanmıştır.

Türkiye'de dış ticaret sektöründe yer alan işletmelerin, bu sektörde yer almayan diğer işletmelerden veya yurtiçinde döviz kazandırıcı işlemleri yapmayan işletmelerden, daha fazla TMS/TFRS 'ye göre finansal tablolar hazırlamaya ve raporlama yapmaya ihtiyaçları olduğu vurgulanmaya çalışılmıştır. Bu çalışmamın, dış ticareti önemseyerek katkıda bulunmak isteyen bütün okuyucularına yardımcı olmasını dilerim.

2. DIŞ TİCARET GENEL AÇIKLAMALAR

2.1. DIŞ TİCARETİN TANIMI, AMACI VE YARARLARI

2.1.1. Dış Ticaretin Tanımı ve Amacı

Dış ticaret, ülkeler arasında ithalat veya ihracat yolu ile mal veya hizmet alış veriőlerinin tümünü kapsamaktadır. Günümüzde küreselleşen ekonomi ve ülkeler arası ilişkilerde dış ticaretin önemi büyüktür. Bu ekonomik ilişkiler, mal veya hizmet alım ve satımından oluşmaktadır.

Dış ticaret işlemlerinin genel amacı, ülke ekonomisinin kalkınmasında ihracat önemli bir role sahiptir. Dış ticaret politikası açısından ülkenin bu hedeflere ulaşması için ihracatı artırması gerekirken, ithalatın ise azaltılması önemlidir. Bunun yanı sıra, dış ticaretin çeşitli amaçlarını şöyle sıralayabiliriz: ¹

- Hazineye gelir kazandırmak,
- İktisadi kalkınma,
- Cari açığın önlenmesi,
- Yurtiçi fiyat istikrarının korunması,
- Ülke sanayisini dış rekabetten koruma,
- Piyasadaki aksaklıkların önlenmesi,
- Sosyal etkenler,
- Uluslararası ilişkilerin iyileştirilmesi,
- Uluslararası ticarete tekellikten faydalanmak,
- Kendi kendine yeterli olma isteği.

¹ Feridun Kaya, Neslihan Turguttopbaş, Ayşe Banu Başar, **Dış Ticaret İşlemleri**, 1. Baskı, Eskişehir: Açık Öğretim Yayın No:1497, 2012, s.7.

2.1.2. Dış Ticaretin Yararları

Türkiye 24.01.1980’de “İstikrar Kararları” almış ve bu tarih itibariyle, dışa açık ve serbest ticaret politikaları uygulamaya başlamıştır. Bu uygulama Türkiye için çok önemli yapısal bir başlangıç olmuştur. 1980’li yıllar ile başlayan ihracata dayalı büyüme anlayışı, 2000’li yıllar boyunca da gelişerek devam etmiştir.

Dış ticaret ile sanayileşme, büyüme ve istihdamı artırmak amaçlanmaktadır. Ülkelerin ithalat ve ihracat oranları, kalkınması ile yakından ilgilidir. Günümüzde hızlı değişen ve küreselleşen dünyada dış ticaret politikaları özel bir öneme sahiptir. Dış ticaret politikaları, ihracat ve döviz kazandırıcı hizmet ile ithalat arasında farklılık gösterir. Bu fark genel olarak; ithalatı sınırlandırmaya yönelikken, ihracatı artırmaya yöneliktir. İhracat artışı, uluslararası sanayi ile etkileşimi artırıp teknolojik ilerlemeyi hızlandırarak, ülke milli geliri ve ekonomik büyümesini pozitif yönde etkilemektedir.

İhracata dayalı büyüme politikası ile dış ticaretin yararlarını aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:²

-Üretim artar ve bunun sonuca olarak milli gelir artmaktadır.

-İhraç edilebilir ürünlerdeki artış, ürün üretiminde uzmanlaşmayı ortaya çıkartırken, üretimde de verimliliği artırır ve kaynakların etkin kullanılmasına katkıda bulunur.

-İşletmelerin üretim maliyetlerini azaltarak, rekabet gücü kazandırır.

-İç piyasada malların fiyatları düşer, böylece ülke vatandaşlarının refah seviyesinin artmasına yardımcı olur.

-Yurtiçinde üretilmeyen hammadde, sermaye malı ve ara malın ithalatına imkân sağlayarak, ülkede yüksek teknolojili üretim sürecini kolaylaştırır.

-Ülkenin döviz gelirini artırır ve ödemeler bilançosu dengesine pozitif etkiler.

² İsmet Göçer, Nur Hepkarşı, “İhracat-Büyüme İlişkisi: Yapısal Kırımlı Bir Analiz”, **Siyaset, Ekonomi Ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 4, 2013, s.59-60.

-İşletmeleri, iç pazara bağımlı olmaktan kurtarır.

-İşletmelere dünya pazarlarına açılma ve çeşitli pazarlardan pay alma imkanı sunar.

-Ülkedeki eksik istihdamı yani işsizliği azaltır.

Dış ticareti geliştirerek, ekonomik büyüme sağlamanın ön koşulu; ulus ekonomilerinin, uluslararası yapı ile btnleşebileceği bir dış ticaret politikasının uygulanması ve uluslararası talep tarafından belirlenen sektörlere yönelmesidir. Bunun yanı sıra, mali tablo ve raporlamalarının da uluslararası standartlara uyumlu olması önemlidir.

2.2. DIş TİCARETTE İHRACAT VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMET TÜRLERİ

Bu bölümde, dış ticaret faaliyetlerinden dışa satım olarak da adlandırılan ihracat ve döviz kazandırıcı hizmet kavramı, tüm unsurları ile incelenerek şu ana bafllıklar altında tanımlanacaktır:

- n İzne Bağlı İhracat
- Kayda Bağlı Ticaret
- Kredili İhracat
- Konsinye İhracat
- İthal Edilmiş Mallara İhracat
- Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat
- Bedelsiz İhracat
- Ticari Kiralama Yoluyla Gerçekleştirilecek İhracat
- Yurtdışı Fuar Ve Sergilere Katılım Yoluyla İhracat
- Transit Ticaret

İhracatçı, ihracat ettiği mal veya hizmetlere göre ihracatçı birliğine ye olan tacirlerdir. İhracatta, ürüne, ihracat şekline ve ihraç yapılan ülkeye göre belge ve prosedürleri farklılık göstermektedir. İhracata ilişkin genel olarak belgeler; fatura, gümrük beyannamesi, dolaşım belgesi, ihracat talimat formu diyebiliriz.

2.2.1. Ön İzne Bağlı İhracat

Ön izne bağlı ihracat ihracatta bazı mal ve hizmetlerin ihracatı, uluslararası anlaşma, kanun, kararname ve yürürlükteki ilgili mevzuat çerçevesinde ön iznine bağlı olarak gerçekleştirilen ihracat türüdür.³

Bu ihracat işleminde, gerekli görülen ön izinler ilgili mercilerden alınır ve daha sonra ihracat mevzuatı uyarınca ihracat işlemi gerçekleştirilir.

2.2.2. Kayda Bağlı Ticaret

Kayda bağlı ihracat, ekonomi bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğler kapsamında ihracat işlemi gerçekleştirilir. Tebliğde belirtilen kayda bağlı malların ihraç edilmesinden önce oluşturulan gümrük beyannamelerinin, ilk olarak İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'nce kayda alınması gerekir.⁴

Bu ihracat işleminde ihracatçı firmalar, gümrük beyannamesi ile ilgili ihracatçı birliklerine müracaat eder. İhracatçı birliği, ihracatçıya doksan gün içinde gümrük idaresine verilmek üzere beyannameye 'kayıt meşruhatı' düşer, ihracatçı ise malını gümrüğe sevk eder.

2.2.3. Kredili İhracat

Kredili İhracat, mal bedelinin döviz cinsinden, Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu'na göre, öngörülen sürelerle göre ödenmesi şartı ile yurda getirilmesine izin veren ihracat türüdür.⁵

Bu ihracat işleminde, ihracatçıya ödemede belli bir vade tanınır ve ihracatçı bir nevi kredi kullanmış olur. İhracatçı, mal cinsi, ödeme planı ve ödeme süresini

³ Ahmet Gökgöz, Ayberk Şeker, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, Bursa: Dora Yayınları, 1. Baskı, 2014, s.27.

⁴ Orta Anadolu İhracatçıları Birliği, İhracat Yönetmeliği, Madde- 7, <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:l0DfpuSkYUJ:www.oaib.org.tr/Sss/62/ihracat-Turleri-Nelerdir-ve-iBGS-Onayina-Tabi-ihracat-Turleri-hangileridir+&cd=10&hl=tr&ct=clnk&gl=tr>, (20.11.2016)

⁵ A. Kazım Kırtış, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi Teorik Ve Uygulamalı**, İstanbul: Hizmet Vakfı Yayınları, 1. Baskı, 2013, s.110.

içeren dış ticaret sözleşmesi ile ihracatçı birliğine müracaat eder. Müracaatlara birlikçe onay verilir. Kredili ihracatlar, dış politika açısından da önemlilik arz eder.

Kredili ihracata izin verilmesi halinde, gümrük beyannamesi üzerine “kredili ihracat“ meşruhatı düşülür. Kredili ihracatta süreler malın cinsine göre belirlenir. Tüketim mallarında iki yıl, yatırım mallarında beş yıl olarak belirlenmiştir.

2.2.4. Konsinye İhracat

Konsinye ihracat, ihracata konu mal bedeli, döviz cinsinden, mal satıldıktan sonra ödenecek ihracat türüdür. Konsinye satış ile dış alıcılara, komisyonculara, şube ve temsilciliklere gönderilen malların mülkiyeti ihracatçının üzerindedir. Kesin satış daha sonra yapılacaktır.

Konsinye ihracat başvuruları, ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği’ne yapılır. İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği’nde konsinye ihracat meşruhatı düşülerek onaylanmış gümrük beyannamelerinin, 30 gün içinde gümrük idarelerine sunulması gerekir.

Konsinye olarak gönderilen malın, ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir. Bu süre, haklı ve zorunlu nedenlere istinaden müracaat edilmesi halinde, izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği’nce iki yıl daha uzatılabilir.⁶

2.2.5. İthal Edilmiş Malların İhracatı

Gümrük ve ithalat mevzuatı çerçevesinde serbest dolaşıma girmiş olan (ithalat mevzuatına uygun ve vergileri ödenmiş olarak) yeni veya kullanılmış mal ve hizmetlerin ihracı, genel esaslar çerçevesinde yapılmaktadır. Ancak, ihracatın desteklenmesine yönelik mevzuat, yatırım mevzuatı ve gümrük mevzuatının mahrecine iade hükümleri saklı bulunmaktadır.⁶

⁶ TİM Türkiye İhracatçılar Meclisi, <http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-ihracat-rehberi-ihracat-turleri.html> (20.11.2016)

İthal edilmiş malların ihracatı, normal özellik arz etmeyen ihracat işlemi şeklinde yapılır. Ancak bazı durumlarda, bir dizi sınırlamalar mevcuttur.

2.2.6. Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat

Türkiye sınırları içerisinde yer alan serbest bölgelere yapılan mal ve hizmet ihracatıdır. Serbest bölgelere yapılacak olan ihracatlar, normal ihracat şeklinde yapılmaktadır.⁷

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmasına rağmen, gümrük sınırları dışında tutulan alanlardır. Devlet, bu alanları ticareti teşvik amaçlı bölgeler olarak oluşturmuştur. Bu türde tanımlanmış bölgelere diğer gümrük sınırları içindeki bölgelerden mal girişi yapılması, normal ihracat şeklinde değerlendirilir.

2.2.7. Bedelsiz İhracat

Bedelsiz ihracat, numune, hediye, reklam, tanıtım eşyaları şeklinde yapılan ihracat türüdür. Bedelsiz ihracata konu olan ürünlerin faturasına “ticari değeri yoktur” ibaresinin konulması, gümrük işlemleri açısından zorunludur.⁸

Bedelsiz ihracat, tanıtım amaçlı olduğundan faturanın üzerinde yazan tutar kazanç kabul edilemez ve KDV hesaplanmaz. Bu işlemi yapan işletme, bedelsiz ihracat bedelini “760- Pazarlama Satış Ve Dağıtım” hesabı ile gider olarak kayıtlarına alır ve mali tablolarına yansıtır. Bu işlem, dış ticaretin gelişmesinde etkin bir role sahiptir diyebiliriz.

2.2.8. Ticari Kiralama Yoluyla Gerçekleştirilen İhracat

Ticari kiralama yoluyla gerçekleştirilen ihracat, bir bedel karşılığında malların belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak yurtdışına çıkartıldığı ihracat şeklidir. İhracatçı ihracat taleplerini, başvuru formu ve yurtdışındaki firma ile kiralanacak malın cinsi, teknik özellikleri, miktarı, birim fiyatı, değer tutarı, kira

⁷ Mehmet Karagül, Berfu İlter, **Dış Ticaret İşlemleri Ve Muhasebesi**, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 3.Baskı, 2011, s.112.

⁸ Kırtış, s.2.

süresi, kira bedeli, ödeme şekli, teslim yeri içeren kira sözleşmesi ile birlikte ‘İhracatçılar Birliği’ne yapar. Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracatta süre, İhracatçılar Birliği tarafından kira sözleşmesine uygun olarak verilen süredir.⁹

Bu ihracat işleminde, konu olan malın, kesin satış faturasından itibaren otuz gün içinde yurda getirilmesi mecburdur. Kira süresinin uzatılması gerektiği hallerde, süre bitiminden önce, ek süre istemek için İhracat Genel Müdürlüğü’ne başvurulması gerekir. Fiili ihracat tarihinden itibaren, bu süre toplam üç yılı aşamaz.

2.2.9. Yurtdışı Fuar ve Sergilere Katılım Yoluyla İhracat

Ülkemizi temsilen iştirak edilecek yurt dışı uluslararası fuar ve sergiler, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından tespit edilir ve ihracatçılara duyurulur. Uluslararası ticari fuar ve sergilere, gerek ülkemizi temsilen milli düzeyde gerek bireysel olarak katılacak firma ve kuruluşlarca yurt dışına gönderilecek bedelli veya bedelsiz mal ve eşya ihracatıdır.¹⁰

Yurtdışı fuar ve sergiler ile dış ticaretin geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Ve ülkemiz işletmelerinin, küresel ekonomiye katılması ve söz sahibi olması açısından önemlidir.

Ülkemizi milli düzeyde temsil edecek olan fuar ve sergi organizatörü firmaların, Dış Ticaret Müsteşarlığı’na başvurarak, şu belgeleri almaları gerekmektedir; “Yeterlilik Belgesi” veya “Geçici Yeterlilik Belgesi”. Bu uygulamanın yanı sıra, devlet teşvikleri (yardımları) nakit olarak da mevcuttur.

Yurtdışı fuar ve sergilere katılım yoluyla yapılacak ihracatta, bedelli veya bedelsiz mal ve eşyalar, fuar ve serginin bitişini takip eden 90 gün içinde aynen veya satılmaları halinde ise bedellerinin yurda getirilmesi gerekir.

⁹ Atila Bağrıaçık, **Etkin İhracat Yönetimi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, 2007, s.213.

¹⁰ Ali Dölek, **Gümrük Birliği Sonrası Uygulamalı İhracat Bilgileri**, İstanbul: Beta Basım, 1.Baskı, 1996, s.181.

2.3. DIŞ TİCARETTE İTHALAT TÜRLERİ

Bu bölümde, dış ticaret faaliyetlerinden dışa satım olarak da adlandırılan ithalat kavramı, tüm unsurları ile incelenerek Şu ana başlıklar altında tanımlanacaktır:

- Kesin İthalat
- Akreditifli İthalat
- Mal Karşılığı İthalat
- Bedelsiz İthalat
- Belge Karşılığı İthalat
- Geçici Kabullü İthalat
- Ankosinyasyon İthalat

İhracatçı, ithalat işlemini gerçekleştirmek üzere gümrük idaresine kayıtlı tacirlerdir. İthalatta, ürüne, ithalat şekline ve ithalat yapılan ülkeye göre belge ve prosedürler farklılık göstermektedir. İhracata ilişkin genel olarak belgeler; fatura, gümrük beyannamesi, taşıma belgeleri, çekli listesi, sigorta poliçesi diyebiliriz.

2.3.1. Kesin İthalat

Kesin ithalat, mali yükümlölükleri teminata bağlamak suretiyle, gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeden, yurda geçici ithalat kapsamında getirilen eşyaların bedelinin ödenmesi ile kesin ithalat işlemi gerçekleşir.¹¹

Bu ithalat işlemi için Dış Ticaret Müsteşarlığı'na asıl ve proforma fatura, geçici gümrük beyannamesi ve gerekli harcı gösterir, makbuzun aslı ile başvurular yapılır.

2.3.2. Akreditifli (Kredili) İthalat

Akreditifli ithalat, ithalatçının talebi üzerine, satın alınacak mal veya hizmetlerin kendisine sevkinden önce kararlaştırılan, bir banka aracılığı ile ithalatçı

¹¹ Kerem Müderrisoğılu, “Muhasebe Kuramı Ve Mevzuat Açısından Dış Ticaret İşlemlerinin İncelenmesi”, (Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, 2013), s.86.

tarafından ayrıntıları belirtilmiş mal veya hizmetlere ilişkin belgelerin ibrazı karşılığında, ihracatçıya ödeme yapılması üzerine açtığı kredi ile ithalat yapılmasıdır.¹²

Bu ithalat işleminde ithalatçı, mal veya hizmeti gönderecek olan ihracatçının parasını alacağı muhabir banka nezdinde kredi açar. Kredi işleminin gerçekleşmesi için ihracatçının bankasına akreditif mektubu gönderilmektedir. Kredi işlemi ile ithalatçı firmaya finansman desteği sağlanmaktadır.

2.3.3. Mal Karşılığı İthalat

Mal karşılığı ithalat, ithalatçının, ihracatçı tarafından kendisine gönderilen mal veya hizmetler ile ilgili dokümanlarıyla, ödeme yapmadan gümrükten mal veya hizmetleri çekerek, daha sonrasında önceden belirlenen tarihte mal veya hizmet bedelinin ihracatçıya ödendiği ithalat türüdür.¹³

Bu ithalat işleminde, ihracatçının bu ticaret işlemini kabul edebilmesi için ithalatçı ile arasında güven olması ve ithalatçının ekonomik olarak güçlü olması önemlidir. Bu tür ithalatlar, mal stokunun bol olduğu dönemlerde veya kıymetli mal ve hizmetlerin ithalatında görülmektedir.

2.1.4. Bedelsiz İthalat

Bedelsiz ithalat, ithalata konu olan malın bedeli döviz transferi yapılmayarak, yurt dışında elde edilen ve yurda getirilmesi mecburi olmayan ve satın alınan bazı şahsi ve ticari mahiyetteki malların yurda ithal edilmesidir.¹⁴

Fakat yurt dışından satın alınan eşya için bir bedel transferi yapılmaması, vergilendirmeye engel teşkil etmemektedir. Ödenmemesi gereken vergiler, gümrük idaresine ithal anında ödenir. Bedelsiz ithalat kapsamında, otomobiller ile şoför dahil 10 kişiden az insan taşıyan araçlar (bu araçlarla birlikte getirilen hafif römork veya

¹² Ahmet Selçuk Dizkırıncı, Bayram Topal, Seymur Zeynelzade; "İthalatta Akreditifli Ödeme Yönteminin Değerlendirilmesi: Bir Katılım Bankası Örneği", **İşletme Bilimi Dergisi (JOBS)**, Cilt:4 Sayı:1, 2016, s.129.

¹³ Gököz, Şeker. s.24.

¹⁴ Karagül, İlter, s.117.

karavan tipi ikamet veya kamp yapmaya mahsus römork ve yarı römorklar dahil), motosiklet, özel uçak ve yatlar ithal edilebilir.

2.3.5. Belge Karşılığı İthalat

Belge (vesaik) karşılığı ithalat, malın gelmiş olma şartı aranmaksızın, ithalatçı ve ihracatçı tarafından kararlaştırılan bankanın ithalat yapılan ülkeden yola çıktığını gösterir belgelerin bedelini, tahsil ederek veya gelecekte tahsil etmek üzere senet düzenleyerek, mal veya hizmetlerin gümrükten teslim alınabilmesi adına, ithalatçıya iletilmesi yoluyla gerçekleştirilen ithalat türüdür.¹⁵

Bu ithalat işlemi, ihracatçıyı ticari faaliyetlerinde mal bedelini tahsil edebilmesi açısından garanti bir yöntemken, ithalatçı açısından malı teslim almadan ödeme yapması daha fazla risk alması anlamına gelir.

2.3.7. Geçici Kabullü İthalat

Geçici kabullü ithalat, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın, ithalat vergilerinden tamamen veya kısmen muaf olarak, ticari politika önlemlerine tabi tutulmayarak, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde yeniden ihracatına olanak sağlanan bir ithalat türüdür.¹⁶

Bu ithalat işleminde, Geçici ithalat izni, eşyayı kullanan veya kullandıran kişinin talebi üzerine ‘Geçici İthalat Rejimi İzin Talep Formu’ ile fatura, katalog, gönderici ve alıcı arasında imzalanmış anlaşma düzenlenerek, yetkili gümrük idaresine başvuru yapılır.

¹⁵ Kaya, s.10.

¹⁶ Arzova, s.287.

2.3.8. Ankosinyasyon İthalat

Ankosinyasyon ithalat, ihracatçı ve İthalatçı arasında gerçekleşen anlaşma ile satışı yapılan mal ve hizmet bedelinin, anlaşmada belirtilen vade bitiminde ihracatçı işletmeye transfer şartıyla yapılan ithalat türüdür.¹⁷

Bu ithalat işleminde, belirli bir vadede işleme konu mal ve hizmet bedeli ödendiğinden riskler azalmaktadır.

¹⁷ Gökğöz, Şeker. s.26.

3. DIŞ TİCARET VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLERİN TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Dış ticaret politikası ile Türk Vergi Sistemi inşa edilmiştir. Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde doğru zamanda doğru adımların atılması, ülke ekonomisi açısından oldukça büyük önem taşımaktadır.

Dış ticarete ihracatın ithalattan fazla olabilmesi için, ya ülke menfaatleri açısından gereksiz sayılan ithalatlar engellenir veya yasaklanır ya da ihracatı artırıcı teşvik ve vergi muafiyetleri sağlanır.¹⁸

3.1. İHRACAT VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLERDE VERGİ DÜZENLEMELERİ

3.1.1. İhracatta Vergisel Teşvikler

İhracat işlemleri; KDV, ÖTV, harç gibi vergilerde istisna veya muafiyet uygulamaları ile ihracat teşvik edilmektedir.

3.1.1.1. İhracatta Katma Değer Vergisi İstisnası ve İadeler

İhracatı teşvik amacıyla uygulanan ihracat istisnası; ihraç edilen malların üretimi veya edinimi kapsamında, hammadde veya diğer girdilerin tedariki esnasında ödenmiş olan Katma Değer Vergileri, ihracat işleminden sonra ilgili firmalara yüklendiği fakat indirim yoluyla gideremediği KDV iade edilmektedir. Diğer ifadeyle, bu firmalar vergiden istisna edilmektedir.¹⁹

Uluslararası değişime konu olan mallarda KDV, ithalatçı (malın vardığı) ülkeye aittir.²⁰ Bu uygulamada, varış yerinde vergilendirme prensibi gereği, ihracat kapsamlı teslimlerde istisna uygulanmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda

¹⁸ Sami Karacan, **Dış Ticaret Ve Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**, 1. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 1. Baskı, 2010, s.12.

¹⁹ E. Tuncer, **Yatırım ve İhracatla İlgili Mali Teşvikler ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı, 1999, s.78.

²⁰ Arslan Kahraman, **Dış Ticaret Politikaları**, Ankara: Detay Yayıncılık, 1.Baskı, 2014, s.162.

ihracat istisnasına ilişkin hükümler, 3065 sayılı KDV Kanununun 11, 12, 14. ve 15. maddeleriyle düzenlenmiştir. KDV Kanunu göre aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır: ²¹

- (a) İhracat teslimleri,
- (b) İhracat teslimlerine ilişkin hizmetler,
- (c) Yurtdışı müşterileri için hizmetler,
- (d) Serbest bölgedeki müşteriler için fason hizmetler,
- (e) Karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde, yurt dışındaki müşteriler için yurt içindeki roaming hizmetleri,
- (f) Yolcu beraberinde eşya ihracatı ve bavul ticareti,
- (g) İhraç kayıtlı satışlarda mal teslimleri,
- (h) Transit taşımacılık işleri,
- (i) Diplomatik temsilcilik ve konsolosluklara teslim ve hizmetler.

KDV Kanunu'nun 12/1. maddesine göre bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın gümrük hattından geçerek, bir dış ülkeye gitmesi gerekmektedir.

İstisna kapsamına giren hizmet faturaları bu işlemin yapıldığı dönem itibariyle düzenlenerek, ilgili dönem KDV beyannamesinde teslim hizmet bedeli olarak beyannamenin istisna ile ilgili bölümünde gösterilmek suretiyle, KDV matrahına girmesi engellenir.

26 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin (K) bölümü uyarınca, hizmet ihracatında KDV istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır: ²²

- (a) Hizmetler Türkiye'de, yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır,
- (b) Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır,
- (c) Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.
- (d) Fatura veya benzeri belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

²¹ Yaser Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, Bursa: Ekin Kitapevi, 10.Baskı, 2016, s.440-441.

²² Gürol Ürel, "Hizmet İhracatında KDV İstisnası Uygulamasında Son Durum-I", **[Electronic Version] Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 209, Mayıs 2010.

Katma Değer Kanunu'nda yer alan istisnalar, tam veya kısmi istisna olmak üzere ikiye ayrılır. KDV'nin, indirim veya iadesine imkân tanıyan istisnalar tam istisna iken; indirim ve iadesi mümkün olmayan istisnalar ise kısmi istisnadır. KDV istisnasından yararlanmak için ihracattan önce vergi dairesine başvurulmasına gerek yoktur. Fakat ihracat faturasının yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda, mal ve hizmet ihraç edilinceye kadar her türlü mal ve hizmet alımları katma değer vergisine tabidir. İstisnanın uygulanacağı dönem önce, ihraç edilen mal ve hizmetin meydana getirilmesi ile ilgili yüklenilen KDV'ler, ihracatın gerçekleşmesini beklemeden yüklenildikleri döneme ait beyannamede indirim konusu yapılabilir.

İhracat komisyonlarının Katma Değer Vergisi, 26 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin (K) bölümü uyarınca; yurt dışındaki firmalar adına Türkiye'den ithal edilen mal ve hizmetler ile ilgili verilen komisyon bedelleri, yurt dışı firmasına yansıtılarak hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilir.

İhraç kaydıyla, mal satın alan ihracatçılar açısından KDV'nin durumu:²³

(a) İhracatçılar, bu kapsamda aldıkları mal bedelini KDV indirimi yapmadan kayıtlara alırlar.

(b) Satış faturasındaki hesaplanan KDV ihracatçıyı ilgilendiğinden kayıtlara alınmaz, indirilecek KDV hesabına yazılmaz ve KDV beyannamesinde gösterilmez. Buna ek olarak, ilgili KDV satıcının alacağına da kayıt edilmez.

(c) İhracatçılar, ihraç kaydıyla satın aldıklarından KDV yüklenmezler ve KDV'siz olarak malı ihraç edeceklerinden KDV sorunu diye bir şey yaşanmamış olur.

İhraç kaydıyla, mal satanlar açısından KDV'nin durumu:²⁴

(a) İhraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, ilgili satış faturasının üzerine "3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir" ifadesi yazılır.

(b) İmalatçılar tarafından tahsil edilmeyen, fakat ilgili dönemin KDV beyannamesinde "beyan edilen KDV" , önce vergi dairesince tarh ve tahakkuk

²³ Menşure Kolçak, Nilgün Birici, Yücel Naktiyok, "Dış Ticaret İşlemleri Nedeni İle Oluşan KDV ve ÖTV'nin Muhasebeleştirilmesi", [Electronic Version] Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2014, s.28.

²⁴ İbrahim Güler, "İhraç Kaydıyla Mal Teslimi", [Electronic Version] Yaklaşım Dergisi, Sayı: 261, Eylül 2014.

ettirilerek tecil edilirken, daha sonra ihracatçıya teslim tarihinden itibaren (yani, ay başından itibaren) üç ay içinde ihraç edilirse tecil edilen vergi terkin edilir.

(c) İmalatçı, satış faturasında gösterdiği ve tahsil etmediği KDV'yi, ilgili dönemin KDV beyannamesinde hem hesaplanan KDV "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda hem de indirilecek KDV ise "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" tablosunda, ilgili satırda beyan edilir.

(d) İhracatın belirtilen şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde ise tecil edilen vergi gecikme zammı ile beraber tahsil edilir.

İhracatta Katma Değer Vergisi iadesi, ihracat istisnası olarak alımlarda üstlenilen, ancak müşteriden tahsil edilmeyen KDV'nin geri alınmasıdır.²⁵ Mal veya hizmetin yurtdışı edilmesi ve ülke dışına tüketime konu olması sebebiyle, vergi doğmamaktadır. Aslında bu durum, yurtdışındaki alıcıdan KDV'nin alınmamasının doğal bir sonucudur.

KDV 96 seri nolu Genel Tebliğe göre, mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin KDV bedelleri, Katma Değer Vergisi Beyannamesi'nin 8 ve 9 numaralı tablolarında "yüklenilen KDV" veya "iadeye konu olan KDV" kısmına yazılır.²⁶ KDV alacağı, nakden veya mahsuben iade talep edilebilir. Nakden iade talebi 5.000 TL altında ise YMM raporuna gerek yoktur. Mahsuben iade talepleri ile SGK prim, stopaj/gelir vergisi, damga vergisi, geçici vergi, elektrik ve doğalgaz borçları mahsup edilebilirler.

İstisna uygulaması nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilmeyen vergilerin iadesi,²⁷ satış faturası, indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV listesi, KDV beyannamesi, tevsik edici bir belge, dilekçe ile vergi dairesinden iade talep edilir.

İstisna ve iade uygulamasında, ihraç türlerinin özellikleri dolayısıyla farklı uygulamalar yapılmaktadır. Tüm uygulamaların ortak yanı, ihracatın sonunda giren vergilerin iade edilmesidir. Yüklenen vergilerin ihracatçıya iade edilmesi, bir teşvik unsuru olarak değerlendirilir.

²⁵ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Eser Ofset, 1. Baskı, 1990, s.403.

²⁶ Koray Ateş, **550 Konuda Vergi Ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi**, Bursa: Hipotez Yayınları, 1. Baskı, 2011, s.432.

²⁷ Türkmen Derdiyok, **Dış Ticarete Vergi Ve Mali Yükümlülükler**, Ankara: Seçkin Yayınları, 1.Baskı, 2013, s.322.

İhraç kayıtlı teslimlerde KDV iadesi;²⁸ ihraç kaydıyla mal satışlarında, iade hakkı imalatçı işletmelere aittir. İhracatı gerçekleşen mal satışlarında vergi, tecil edilmezse iade hakkı doğmamaktadır. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

3.1.1.2. İhracatta Özel Tüketim Vergisi İstisnası

Yurtdışındaki bir müşteriye teslim edilmek üzere gümrük bölgesinden çıkan mal ve hizmetlere ilişkin ÖTV'ler istisna edilmiştir.²⁹ Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesi göre, ihracat istisnası iki koşula bağlanmıştır:

- (a) Mal veya hizmet teslimi, yurtdışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.
- (b) Teslim konusu mal veya hizmet, Gümrük Bölgesi'nden çıkmış olmalıdır.

Mal ihraç edilmeden önce; yurtdışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek üzere ya da herhangi bir şekilde değerlendirmek amacıyla yurtiçinde teslimi, ihracat sayılmazken; yolcu beraberindeki eşya ve bavul ticareti kapsamındaki teslimler, ihracat istisnası sayılmaz ve ÖTV'nin ödenmesi gerekir.

İhraç edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen ÖTV iade edilir. ÖTV iadeleri için beş yöntem şöyle sıralayabiliriz;³⁰ mahsup, belirli sınırlar içinde nakden iade, YMM tasdik raporu, teminat karşılığı ve vergi incelemesi raporu ile iade edilir.

ÖTV Kanunu'nun 8/2. maddesine göre, ihraç edilmek şartı ile ihracatçılara yapılan teslimler için ÖTV tahsil edilmeyerek tecil edilir. Malın satışından itibaren üç ay içinde, ertelenen vergi ihracatın gerçekleşmesi ile terkin edilir. Ancak, mücbir sebepler ibraz edilmeyerek belirlenen süre de ihracat gerçekleşmezse, geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

ÖTV Kanunu'nun 15/1. maddesine göre ise, malların iade edilmesi veya geri gelmesi halinde ÖTV uygulanmaz ve yersiz veya fazla ödenen vergiler, alıcıya

²⁸ Bünyamin Öztürk, Zekai Özcan, **İhraç Ve İhraç Kayıtlı Satışlar**, Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları, 1.Baskı, 2008, s.145.

²⁹ Kolçak, Birici, Naktiyok, s.21.

³⁰ Ateş, s.598.

iade edilmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları, belgeler ile beyanname de gösterilmesi şarttır. Özel Tüketim Vergisi'nin iadesi, yalnızca ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar ile ÖTV ödeyerek ithal ettiği malı ihraç edenler için ödenen ÖTV'lerin iadesi yapılır. İade talep edilmesi halinde, ihracatçının KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine aşağıdaki evrakların ibraz edilmesi gerekmektedir:³¹

- (a) İhracatçı adına düzenlenen ve üzerinde ÖTV'nin gösterildiği fatura veya benzeri belgeler,
- (b) İhraç edilen malların ihraç edilmiş olması durumunda ise, ithalatta düzenlenen gümrük beyannamesi ile verginin ödendiğini gösterir makbuz,
- (c) İhracata ilişkin gümrük beyannamesi,
- (d) İhracata ilişkin müşteri adına düzenlenen fatura.

3.1.1.3. İhracatta Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi İstisnası

İhracat ve döviz kazandırıcı hizmetlerde Gelir Vergisi, gerçek kişilerin gelirlerine konu alan ve kişisel olma özelliğine sahipken, Kurumlar Vergisi ise sermaye şirketlerinin gelirlerini konu alan ve nesnel olma özelliğine sahiptir ve her iki vergi de genel ve dolaysızdır.

KVK 3/1. maddesine göre tam mükellefiyet, “vergiye tabi kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanların, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmesidir.”

İhracat ve döviz kazandırıcı hizmetlerde, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu’nda çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik veya teşvik amaçlı istisnalar yer almaktadır.

(a) Yurt dışındaki iş yerleri veya daimi temsilcilikleri aracılığı ile elde edilen kazançlarda istisna olması için şu şartların var olması gerekir:³²

Kazançların doğduğu ülke vergi kanunlarına göre, en az %15 oranında GV veya KVK benzeri toplam vergi yükü taşırsa,

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar, bu kazançlar Türkiye’ye transfer edilirse,

³¹ Derdiyok, s.309.

³² S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Türkmén Kitabevi, 1. Baskı, 2016, s.124.

Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dâhil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, en az Türkiye'deki vergi oranlarında vergi yükü taşıması gerekir.

(b) Yurt dışı inşaat, onarım ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna olması durumu: KVK 5/1. maddesinin (h) bendine göre, “yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar” herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna çifte vergilendirmeyi önlemek amacı ile birlikte, asıl amaç döviz kazancı sağlamaktır. Aynı zamanda, bu işlerden yurt dışında hiç vergi alınmadığında da bu istisna uygulanmaktadır.³³ İstisna kazançlara ilişkin zarar ve giderler, işletmelerin diğer kazançlarından indirilmeyecektir. Aynı zamanda, istisna olan bu işler ile ilgili yurt dışında ödenen vergilerin kurumlar vergisinden indirilmesi mümkün değildir.

Sadece teknik hizmet veriliyor ve ilgili ülkede bir işyeri yok ise, kazanç bu istisna kapsamında yer almaz. Yani istisna değil, hizmet ihracatı sayılırlar.³⁴ Bu istisna kapsamında elde edilen kazançlar, Türkiye’ye döviz olarak getirilmesi halinde söz konusu yabancı paraların değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farkları, geçici vergi dönemlerinde yurt dışındaki her bir iş bağımsızlık ilkesi ile istisna olarak değerlendirilecektir.

(c) Eğitim ve öğretim kurumlarının elde edilen kazançlarda istisna olması durumu: Maliye Bakanlığının belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde;³⁵ beş hesap dönemi itibariyle elde edilen kazançlar, belirtilen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği dönemden itibaren istisna edilir.

(d) Bilişim hizmetleri ile sağlık turizminden elde edilen kazançlarda istisna olması durumu: KVK 10/ğ. maddesine göre, "Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanunu ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak

³³ Fatma Taş, “Yurt Dışı İnşaat İstisnasında Düzenleme İhtiyacı”, **[Electronic Version] Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 286, Ekim 2016.

³⁴ Şibli Güneş, “Yurtdışı İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu”, **[Electronic Version] Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat 2011, s.3.

³⁵ Oktar, s.124.

eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin, münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alındığı” ifade edilmiştir.

(e) Uluslararası taşımacılık ve Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu (TUGSK) kapsamındaki işletmelerde istisna durumu:

TUGS Kanunu'nun 12. maddesine göre,³⁶ Türkiye'de kurulan işletmelerden TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların işletilmesinden ve devredilmesinden elde edilen kazançlar gelir vergisi ve kurumlar vergisinden istisnadır. Ve aynı zamanda, gemi ve yatlarda çalışan personellere ödenen ücretler, hiçbir milliyet şartı aranmaksızın gelir vergisinden (damga vergisi hariç) istisnadır.

Gemi işletmeciliği kazanç ve giderleri şöyle sıralayabiliriz:³⁷ TUGS'a kayıtlı gemilerin yurtiçi ve yurtdışı hizmet gelirleri, mevduat faiz gelirleri, repo gelirleri ve kur farkı gelirleri ile TUGS'a kayıtlı gemilerin hizmet satış maliyeti, genel yönetim giderleri, kur farkı giderleri ve kredi faiz giderlerinden oluşur.

3.1.2. İhracatta Türk Eximbank Uygulamaları

Türkiye İhracat Kredisi Bankası A.ř. (Türk Eximbank), 31 Mart 1987 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 3332 sayılı kanunun verdiği yetkiye istinaden, Resmi Gazete'de yayınlanan 87/11194 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulmuştur. Türkiye'nin ihracatını destekleme amacı ile kurulmuş, resmi kurumudur.

Türk Eximbank kredileri kullanımında,³⁸ 1992 yılında sevk öncesi ihracat kredisi kullanmak isteyen ihracatçılara, kısa vadeli kredi sigortası yaptırma zorunluluğu getirilmiş ve 1997 yılında bu zorunluluk uygulamasına son verilmiştir. Bundan sonraki yıllarda ise ihracat kredi sigortası isteğe bağlı hale getirilerek, sigorta poliçesi almış ihracatçı işlemlere kaynak kullanımlarında faiz indirimi avantajı sağlanmıştır.

³⁶ Ali elikkaya, “Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri zerine Bir İnceleme”, [Electronic Version] Maliye Dergisi, Sayı: 162, Ocak-Haziran 2012, s.78.

³⁷ Gürbüz Gökçen, “TUGS Kapsamındaki İşletmelerde Vergi İstisnaları Ve Muhasebe Düzeni”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/15%20%2058%20G%C3%9CRB%C3%9CZ%20G%C3%96K%C3%87EN.doc> (05.12.2016)

³⁸ şakir Sakarya, Sefer Uçak, “Türkiye'de İhracat Kredi Sigortası Uygulaması; ABD Ve Güney Kore İle Karşılaştırması”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:2, Sayı: 11, 2007, s.104.

Türk Eximbank'ın temel amacı,⁴¹ ihracatın geliştirilmesi, ihraç edilen mal ve hizmetlerin çeşitlendirilmesi, ihraç mallarına yeni pazarlar kazandırılması, ihracatçıların uluslararası ticarete paylarının artırılması ve girişimlere gerekli desteğin sağlanması, ihracatçılar ile yurt dışında faaliyet gösteren müteahhitler ve yatırımcılara uluslararası piyasalarda rekabet ve güvence kazandırılması, yurt dışında yapılacak yatırımlar ile ihracat amacına yönelik yatırım malları üretim ve satışının desteklenerek teşvik edilmesidir

Türk Eximbank'ın faaliyetlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:³⁹

- (a) Kısa, orta ve uzun vadeli krediler ile mal ve hizmet ihracatını finanse etmek,
- (b) İhracatçıya, yurtiçi ve yurtdışı finansman kurumlarından sağlanacak krediler için garanti vermek,
- (c) Mal ve hizmet ihracatında, ticari ve politik risklerden kaynaklanabilecek zararların bir kısmını teminat altına almak.

Türk Eximbank'ın gelişmiş birçok ülkedekinden farklı olarak kredi, garanti ve sigorta işlemlerini aynı çatı altında toplamış olması ile ihracatçı firmalara verilen hizmetler bir bütünlük oluşturmaktadır.⁴⁰ Bu özelliği ile ihracat konusuna yönelmiş bir ihtisas bankasıdır. Türk Eximbank doğrudan kredi vermez ve ihracat kredisi verme yoluyla ihracatçıları teşvik ederken, aracı olarak ticari bankaları kullanmaktadır.

Türk Eximbank ihracatçıları ve ihracata yönelik üretici işletmeleri, direkt ve endirekt kredi programları ile desteklenmektedir. Kredi programları üç başlık altında toplanır:⁴⁴

(a) Kısa Vadeli Krediler: İhracatçı ve ihracat bağlantılı mal üreten imalatçılara yönelik, ihracata hazırlık döneminde finansman gereksinimlerini sağlamaktadır. Bu krediler;

- Sevk öncesi ihracat kredileri,
- Dış ticaret şirketleri kısa vadeli ihracat kredisi,
- İhracata hazırlık kredileri,
- KOBİ ihracata hazırlık kredileri,

³⁹ Feridun Kaya, **İKMEP Projesi Müfredatına Uyumlu Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**, İstanbul: Beta Yayınları, 2. Baskı, 2015, s.251.

⁴⁰ Karagül, İlter, s.20.

- Sevk öncesi reeskont kredisi,
- Kısa vadeli ihracat alacakları iskonto programı.

(b) Özellikli Krediler: Kısa vadeli kredilere ek olarak, Türk Eximbank tarafından kullanılan kredilerdir. Özellikli krediler ile daha çok yurt dışına yatırım yapmak isteyen girişimciler desteklenir. Bu krediler;

- Yurtdışı mağazalar yatırım kredisi,
- Özellikli ihracat kredisi,
- Gemi inşa ve ihracatı finansman programı,
- Yurtdışı müteahhitlik hizmetlerine yönelik teminat mektubu programı.

(c) Yurtdışı Fuar Katılım Kredisi: DTM tarafından belirlenen, sektörel nitelikteki uluslararası fuarlara bireysel katılım sağlayan firmaların fuar konusunda finansman ihtiyaçlarını karşılar.

Türk Eximbank Sigortalamaları (güvenceleri) kapsamında,⁴¹ ihracatçıların bir yıl içinde, Türk Eximbank tarafından kapsama alınan ülkelerdeki çeşitli alıcılarına gerçekleştirdiği ve fiili ihraç tarihinden itibaren en fazla 360 güne kadar vade tanıdığı tüm sevkiyatları ticari ve politik risklere karşı teminat altına alınmaktadır. Dolayısıyla, ihracatçıların her bir sevkiyatı ile ilgili ayrı ayrı sigorta sözleşmesi düzenlemesine gerek olmaksızın, Türk Eximbank tarafından kabul edilen ülkelerdeki limitleri onaylanmış alıcılara yapılacak tüm sevkiyatlar, tek bir poliçe ile sigorta kapsamına dâhil edilmektedir. Bu program ile 170'den fazla ülkeye yönelik sevkiyatlar, sigorta altına alınabilir ve tazminat oranı doğacak zararın %90'dır.

Türk Eximbank faaliyetleri ile finansal destek ve güvenceler sağlanarak, ihracat artırılır, ihraç edilen mal ve hizmetlerin çeşitlendirilir, ihraç mallarına yeni pazarlar kazandırılır ve yurt dışı müteahhitlik hizmetleri desteklenir.

3.1.3. İhracat Faaliyetlerinde Devlet Destek ve Yardımları

İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı'nın 1. Maddesine göre, Türkiye'nin Kalkınma Planları ve Yıllık Program çerçevesinde yapılacak toplumsal ve ekonomik hedeflerini gerçekleştirmek amacı ile yapılacak faaliyetlerin,

⁴¹ Bağrıaçık, **Dış Ticaret İşlemleri**, İstanbul: Bilgi Teknik Yayınevi, 7. Baskı, 2003, s.503.

uluslararası kuruluşların belirlediği yükümlülüklerle aykırı hareket teşkil etmeyecek yöntemler ile desteklenmesinden oluşur.

İhracata yönelik devlet yardımlarında temel amaç,⁴⁶ KOBİ niteliğindeki firmalar başta olmak üzere, ihracatçı işletmelerin ihracata yönelik faaliyetlerini, üretim ve pazarlama aşamalarında destekleyerek uluslararası pazarda karşılaşılabilecekleri sorunları gidererek rekabet gücünü artırmaktır.

Devlet destekleri DIR ve HIR uygulamalarında olduğu gibi, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından düzenlenmektedir.⁴² Türkiye’de devlet desteği uygulamaları 27.12.1994 tarihli ve 94/6401 sayılı “İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı” kapsamında, gelişmiş ve batılı ülkelerin uygulamaları ile paralellik gösteren bir prensip olarak, ‘bir faaliyetin yapılması’ şartına bağlanmıştır.

İhracata yönelik devlet yardımlarının genel özellikler şöyledir:⁴³

(a) Devlet yardımlarının çoğu küçük ve orta ölçekli firmalar yani KOBİ’ler göz önünde bulundurularak dizayn edilmiştir.

(b) Devlet yardımlarının, işletmelerin yaptıkları veya yapacakları ihracat ile direkt bir bağlantısı bulunmamaktadır.

(c) Devlet yardımları önce alınıp sonra işletmelerin belli aktiviteleri yerine getirmesi söz konusu değildir. Yani, aktivitelerin önceden yapılması koşuluna bağlıdır.

(d) Devlet yardımlarının kaynağını, ‘Destekleme ve Fiyat İstikrarı Fonu’ oluşturmaktadır

İhracata yönelik teşvik uygulamalarının, ülkenin GSMH ve ihracatının artmasında önemli katkısı bulunmaktadır.⁴⁹ Devlet yardımları kapsamında uygulanan 12 adet desteği aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:⁴⁴

(a) İstihdam Yardımı (2001/1 Nolu Tebliğ),

(b) Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesi (2009/5 Nolu Tebliğ),

(c) Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleşmesi Ve TURQUALITY®’nin desteklenmesi (2006/4 Nolu Tebliğ),

(d) Sektörel Nitelikli Uluslararası Yurt İçi Fuarların Desteklenmesi (2014/4

⁴² Akın, **Yeni İşimiz Dış Ticaret**, s.549.

⁴³ Coşkun Atayeter, Arzu Erol, Türkiye’de Uygulanmakta Olan İhracat Teşvikleri, s.3, <http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/article/download/5000039234/5000038107>, (16.12.2016)

⁴⁴ Kaya, s.180.

Nolu Tebliğ),

(e) Pazara Giriş Belgelerinin Desteklenmesi (2014/8 Nolu Tebliğ),

(f) Yurt Dışı Birim, Marka Ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi (2010/6 Nolu Tebliğ),

(g) Pazar Araştırması Ve Pazara Giriş Desteği (2011/1 Nolu Tebliğ),

(h) Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesinin Desteklenmesi (2010/8 Nolu Tebliğ),

(i) Tasarım Desteği (2008/2 Nolu Tebliğ),

(j) Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları (2012/3 Nolu Tebliğ),

(k) Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımları (2013/4 Nolu Tebliğ),

(l) Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi (2012/4 Nolu Tebliğ).

Bu yardımların ortak özelliği, ‘Dünya Ticaret Örgütü’ tarafından öngörülen devlet yardımı kriterlerini taşımayarak ihracatın teşvik edilmesidir. İhracat teşvikleri ile sınai katma değeri yüksek mamul üretimi ile mal teslimleri ve döviz kazandırıcı hizmetlerde ihracatın artırılması amaçlanmaktadır.

2012/4 Nolu Tebliğe göre, döviz kazandırıcı hizmet türlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Yurtdışı müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri,
- Yurtdışı inşaat, bakım-onarım hizmet ve faaliyetleri,
- Kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri,
- Yabancı bandıralı gemi, uçak veya tırların bakım-onarımı,
- Sağlık hizmetleri,
- Turizm hizmetleri,
- Profesyonel spor faaliyetleri,
- Eğitim hizmetleri,
- Bilişim hizmetleri,
- Film sektörü faaliyet ve hizmetler.

3.2. İTHALATTA VERGİ DÜZENLEMELERİ

İthalattan alınan vergiler; Gümrük Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Bandrol Ücretleri, Kültür Bakanlığı Fonu, Toplu Konut Fonu, Damping, Anti Damping ve ek mali yükümlülüklerdir. İthalat işlemlerinde alınan bu vergiler, dolaylı vergiler kapsamındadırlar ve dış ticaret işlemine konu mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadırlar.

Bu vergiler dışında, ithalatta vergisel teşvikler de bulunmaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde, ithalatta vergisel teşvikler ve istisnalar incelenecektir.

3.2.1. İthalatta Vergisel Teşvikler

3.2.1.1. İthalatta Katma Değer Vergisi İstisnası ve İadeler

Türkiye’de ihracat işlemleri KDV’den istisna tutulurken; ithalat işlemleri KDV’ye tabi tutulmuştur. Ancak, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 16. maddesinde edilen mal ve hizmetlere ilişkin istisnalar ile 17. maddesinde yer alan sosyal ve askerî amaçlı istisnalar ile diğer istisnalar düzenlenmiştir.

İthalatta, KDV’den istisna edilen mal ve hizmetleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:⁴⁵

(a) Katma Değer Kanunu’na göre, yurt içinde satışları KDV’den istisna olan mal ve hizmetlerin ithal edilmesi de aynı şekilde KDV’den istisna edilmiştir.

(b) Gümrük Kanunu’na göre, geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri geriye gelen eşyaya ilişkin hükümler kapsamında, gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithalatında, aynı şekilde KDV’den istisna edilmiştir.

(c) Gümrük Kanunu’na göre, transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümleri kapsamındaki mallar, KDV’den istisna edilmiştir.

⁴⁵ Gökgez, Şeker, s.290.

Ancak, Gümrük Kanununa göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya tabi değildir.

İthalatta, KDV'den istisna edilen sosyal ve askeri amaçlı diğer istisnaları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz: ⁵²

- (a) Kültür ve eğitim amaçlı istisnalar,
- (b) Sosyal amaçlı istisnalar,
- (c) Askerî amaçlı istisnalar,
- (d) Diğer istisnalar.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 18.maddesine göre, istisnadan vazgeçme bulunmaktadır. Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapan işletmelerin, vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, vergiye tabi olmayı talep edebilir. Talep üzerine, vergi mükellefiyetleri talep tarihi itibarıyla tesis olur ve üç yıl boyunca mükellefiyetten çıkamazlar. Ancak süre bitiminden önce mükellefiyetten çıkanlar, mükellefiyet süresi üç yıl süre ile uzatılır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19.maddesinde ise, istisnaların sınırları düzenlenmiştir.

İthal edilen mallarda KDV iadesi, ithal ve yurtiçinde genel oranlı vergi uygulanarak satışı yapılan mal ve hizmetler için, gümrükte ödenerek indirim ile giderilemeyen KDV'lerin iadesi söz konusu değildir. Fakat devreden KDV olarak kayıtlarda yer alabilir.

Eğer ithalatı gerçekleştirilen ürünler aynen veya işlenerek sonra ihraç edilirse, ithalde ödenen ve indirimde giderilemeyen KDV'leri işletmeler iade olarak alabilirler. ⁴⁶

3.2.1.2. İthalatta Özel Tüketim Vergisi İstisnası

4760 Sayılı ÖTV Kanunu'nun 07.maddesine göre, ithalatta Özel Tüketim Vergisi istisnası:

- (a) IV Sayılı listede yer alan malların; Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Emniyet

⁴⁶ Ateş, s.434.

Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne teslim ve bunlar tarafından ithalatı.

(b) IV Sayılı listede yer alan malların, genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithalatı.

(c) Kanunun ekli listedeki mallardan, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 maddesi, geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya istisna olan eşyaların ithalatı.

(d) 4458 Sayılı Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı malların ithali.

ÖTV İstisna ve muafiyetler, ancak bu kanuna hüküm eklemek veya değişiklik yapmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna ve muafiyet hükümleri, bu vergi bakımından geçersizdir. Ayrıca, uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

3.2.1.2. İthalatta Damga Vergisi İstisnası

İthalat işlemlerinde, aşağıdaki işlemlere Damga Vergisi uygulanmaz.⁴⁷

(a) Çerçeve anlaşması çerçevesinde, AB'nin finanse edilen projelere ait mal ve hizmetlerin teslimlerinde.

(b) Serbest Bölgede faaliyette bulunan firmalar, transit beyannamelerine konu teslimlerde.

(c) Ar-Ge ve yenilik kapsamında, malların ithali beyanlarında.

(d) Geçici ithalat ile ambalaj ve palet ithalatının beyanlarında.

⁴⁷ Gürsoy, s.311.

3.2.2. İthalatta Vergiler

3.2.2.1. İthalatta Katma Değer Vergisi

3065 Sayılı KDV kanununun 1/2.maddesine göre, her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisine tabidir. İthalatın kamu, özel sektör veya herhangi bir gerçek ve tüzel kişi tarafından yapılmış olması ya da herhangi bir şekil veya surette yapılması vergilendirmeyi etkilemez.

İthalat işleminde, ithalat ticari amaçlı ve ithalatı gerçekleştiren kişinin KDV mükellefiyeti olmasa bile, işlem KDV'ye tabidir.⁴⁸ İthalatta Katma Değer Vergisini doğuran olay, Gümrük Kanunu'na göre serbest dolaşıma girişi beyan edildiğinde başlamış olur. Gümrük Vergisine tabi olmayanlarda ise fiili ithalatın yapılması ile başlar.⁴⁹

3065 Sayılı KDV kanununun 21. maddesine göre, ithalatta verginin matrahı, aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:⁵⁰

- (a) İthal edilen malın “Gümrük Kıymeti” (yani, ambalaj dahil satış fiyatı),
- (b) Teslim tarihine kadar yapılan tüm maliyetler,
- (c) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç payları, (Gümrük Vergisi, ÖTV, Fon Ödemeleri)
- (d) Dâhili taşıma bedeli,
- (e) Fiyat farkı, kur farkı, vade farkı gibi kur ve fark ödemeleri,
- (f) Yurtiçi diğer giderler.

İTHALATTA KDV MATRAHI = Malin CIF Bedeli + Gümrük Vergisi + ÖTV + Fon Ödemeleri + Yurtiçi Diğer Masraflar

İthalatta KDV matrah toplamına ulaşıldıktan sonra KDV oranı ile çarpılarak, ödenecek KDV tutarına ulaşılır. KDV oranları ise, yurtiçi oranlar ile aynıdır.

⁴⁸ Akın, **Yeni İşim Ticaret**, Antalya: Elma Yayınları, 4. Baskı, 2004, s.296.

⁴⁹ Gürsoy, s.446.

⁵⁰ Emine Koban, Hilal Yıldırım Keser, **Dış Ticarete Lojistik**, Bursa: Ekin Yayınları, 6. Baskı, 2015, s.313.

3.2.2.2. İthalatta Özel Tüketim Vergisi

Türkiye, Avrupa Birliği uyum çerçevesinde, mali politikalarla ilgili çalışmalar yapmıştır. Ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 01.08.2002 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

Özel Tüketim Vergisi, bir defaya mahsus bir vergi türüdür.⁵¹ KDV gibi aynı malın el değiştirilmesi ile doğmaz. Aksine, malın ithal edilmesi veya üretilen malın ilk alıcısına teslim işlemiyle doğmuş olur. ÖTV mükellefleri, ithalatçı ve ilk satıcılarıdır.⁵² İthalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün doğar; ithalat vergilerine tabi olmayan işlemler de ise, gümrük beyannamesinin tescili ile doğar. İthalatta alınan Özel Tüketim Vergisi, gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmektedir.

Özel Tüketim Vergisine tabi mallar I, II, III ve IV sayılı mallar listesinde, her liste için vergi uygulaması farklıdır. ÖTV konusu mallar listesi:⁵³

- (a) I sayılı listede: Akaryakıt ve petrol ürünleri,
- (b) II sayılı listede: Motorlu kara, deniz ve hava taşıtları,
- (c) III sayılı listede: Kolalı, alkollü içecekler ile tütün mamulleri,
- (d) IV sayılı listede: Lüks tüketim malları, değerli taşlar, takılar, elektronik eşyalar.

İthalat işlemlerinde ÖTV hesaplamaları yapılırken, CIF bedeline diğer giderler ilave edilerek matraha ulaşılır. “CIF bedeli” mal bedeli, sigorta, navlun bedeli toplamı esas alınır.

3.2.2.3. İthalatta Damga Vergisi

İthalatta damga vergisi tutarı, her yıl Maliye Bakanlığı Tebliğ ile belirlenmektedir. Damga Vergisi (I) sayılı listesinde (IV/d. bendinde), gümrük idarelerine verilen beyannameler olarak yer verilmiştir.

⁵¹ Derdiyok, s.305.

⁵² Arzova, s.169.

⁵³ Gürsoy, s.305.

3.2.2.4. İthalatta Kaynak Kullanım Destekleme Fonu

Oldukça karmaşık bir uygulama alt yapısına sahip olan KKDF, kapsadığı işlemler itibariyle de sınırlı olarak sayılmış finansal işleme hitap etmekteydi. En genel tabiriyle Kaynak Kullanım Destekleme Fonu, kredili işlemler üzerinden alınmaktaydı. 08.04.2015 Tarihli ve 2015/7511 sayılı kararname ve 10.04.2015-29322 Resmi Gazete’ de yayınlanan “malların kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre ithalatında kaynak kullanımını Destekleme Fonu kesintisi oranı %0 (sıfır) olarak tespit edilmiştir” ibaresi ile İthalatta Kaynak Kullanım Destekleme Fonu Kesintisi kaldırılmıştır.

Kredili işlemler ise, bankalar ve finansman şirketleri tarafından yurt içi veya yurt dışından kullanılan krediler ve kredili ithalat işlemlerinden oluşmaktadır. Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme gibi ödemesi kredili olarak değerlendirilen ithalat işlemleri, kredili ithalat olarak kabul edilmektedir.

Dolayısıyla ithalat açısından sadece ithalatçının kredilendirildiği ithalatlar KKDF’ye tabi tutulurken, ödeme açısından sınıflandırılan diğer ithalat yöntemleri ise KKDF’ye tabi tutulmaz.⁵⁴

3.2.3. İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi

Haksız rekabet, ekonomik rekabetin her türlü ihlal edilmesidir. Bu tanım hukuksal açıdan betimlemekte olup, ekonomik açıdan ise daha çok piyasa yapısından kaynaklanır. Uluslararası ticarete görülen en sık ve en önemli haksız rekabet şekilleri, dumping ve sübvansiyonlardır.

3577 Sayılı Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun 01.07.1989 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bu Kanun, ithalatta haksız rekabet hallerinden dumpinge veya sübvansiyona konu olan, ithalatın sebep olduğu zarara karşı bir üretim dalının korunması amacıyla yapılacak işlemlere, alınacak önlemlere, gerekli ilke ve uygulama kararlarını ve bu kararların uygulanabilmesine ilişkin usul ve esasları kapsamaktadır.

⁵⁴ Ömer Çakıcı ve Mehmet Ceylan, “Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu: Teori - Uygulama – Mevzuat”, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 302, İstanbul, 2014.

3.2.3.1. Dampinge Karşı Vergi

Damping, bir mal veya hizmetin ülke içinde satışa sunulduğu fiyattan daha düşük bir fiyat uygulanarak dış piyasalarda satılmasıdır. Dampingdeki amaç ucuz mal satmak değildir; maliyetin altında fiyat uygulayarak uluslararası pazarları ele geçirmektir.⁵⁵ Damping politikasındaki temel amaç, ithalatçı ülkelerin potansiyel üretim ve ticari güçlerini zayıflatmak veya zarar verebilmektir. Bu şekilde, ithalatçı ülkedeki rakipler bertaraf edilmiş olur. Damping, üç şekilde uygulanır:⁵⁶

- (a) Arada bir yapılan geçici damping,
- (b) Yıkıcı damping,
- (c) Sürekli damping.

Damping uygulaması ile iç piyasadaki üreticiler zarar gördüğünden, damping uluslararası ticarete haksız rekabet uygulamasıdır.⁵⁷ Damping incelemesi, şikâyet üzerine veya re'sen de yapılabilir. Damping konu ithalattan zarar görenler, İthalat Genel Müdürlüğü'ne yazılı olarak şikâyette bulunabilir. Açılan soruşturma sonucunda, ithalatta Haksız Rekabeti Değerlendirme Kurulu tarafından damping olayı kanıtlanması ile Bakanlıkça onaylanan damping marjı kadar, dampinge konu malın ithalinde dampinge karşı vergi alınır.

Anti damping vergisinin uygulanmaya başlamasından itibaren beş yıl içinde otomatik olarak sona erer.⁵⁸ Bu vergi, ithali daha önce yapılmış mal ve hizmetler için geriye dönük uygulanabilmektedir. Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulama esasları tespit edilir. Dampinge karşı vergi, Gümrük idaresince ayrı olarak tahsil edildiği gibi, teminata da bağlanabilmektedir.

Dış ticaret işlemlerinde ihracata bağlı büyümek ekonomi için önemli ise, anti damping önlem ve uygulamaları da ülke ekonomisi için bir o kadar öneme sahiptir. Dışa bağımlı bir ekonomi ile mücadele etmek veya kurtulmak adına bu politikaların önemi gün geçtikçe artmaktadır.

⁵⁵ Sadettin Gültekin, “Dış Ticarete Haksız Rekabet: Damping”, [Electronic Version] FMR Dergisi, Sayı: 1, 2010, s.11.

⁵⁶ Arslan, s.94.

⁵⁷ Kenan Çelik, **Genel Ekonomi**, Trabzon: Murathan Yayınevi, 1.Baskı, 2009, s.228.

⁵⁸ Murat Ozan Başkol, “İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesinde Anti-Damping Soruşturmalarının Etkinliği”, [Electronic Version] **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Sayı: 2, 2010, s.111.

3.2.3.2. Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi

Sübvansiyon, ihraç edilecek bir ürün için menşe veya ihracatçı ülkede, devlet ya da bir kamu kuruluşu doğrudan veya dolaylı mali katkı kapsamında gelir veya fiyat desteğidir. Sübvansiyon çeşitleri şöyle sıralayabiliriz:⁵⁹

- (a) Kurumlar vergisi veya gelir vergisi muafiyetleri,
- (b) İthal girdiler için ödenen dolaylı vergilerin fazla kısmının iadesi,
- (c) Maliyetin altında yani düşük faizli krediler verilmesi,
- (d) İşletmelerde zararın silinmesi,
- (e) Maliyetin altında girdi sağlanması.

GATT'ın Dünya Ticaret Örgütüne dönüşmeden önce son olarak gerçekleştirdiği Round'da (Uruguay Roundu) "Sübvansiyonlar Kodu", Genel Anlaşmaya dâhil olmuştur. Anlaşmaya imza koyan tüm ülkelerin, bu uygulamaya uyması zorunlu hale gelmiştir. Dünya Ticaret Örgütü (WTO)'nun 1995 yılında faaliyete geçmesi ile "Sübvansiyonlar ve Telefi Edici Önlemler Anlaşması" daha öncekilere göre daha kapsamlı, ayrıntılı ve teknik bir özelliğe sahip olmuştur.⁶⁰

Sübvansiyonlar Anlaşmasında, "sübvansiyonun sona ermesi veya yeniden başvurulması ihtimali olmaması durumlarında, telafi edici vergi uygulamasının normal olarak yürürlüğe girdikten itibaren beş yıl içinde sona erdirilmesini" hükme bağlanmıştır. En az gelişmiş ülkeler ile kişi başına yıllık geliri 1000 ABD Dolarının altında olan gelişme yolundaki ülkeler için, ihracat sübvansiyonları yasağı ile ayrıca diğer sübvansiyon uygulamalarından da belirli bir zaman muaf olurlar.

⁵⁹ Nüvit Oktay, **Dış Ticarete Giriş**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, 2005, s.140.

⁶⁰ M. Tuba Ogun, "GATT/WTO Sisteminde Sanayi Sübvansiyonları: Bir Değerlendirme", Ekonomik Yaklaşım, http://ekonomikyaklasim.org/pdfs2/EYD_V13_N42_43_A04.pdf (24.11.2016) s.84

3.3. DIŞ TİCARET REJİMLERİ VE VERGİ DÜZENLEMELERİ

3.3.1. Dâhilde İşleme Rejimi

Dâhilde işleme rejimi (DIR), işletmelerin yurtdışından ithal ettikleri hammadde veya yarı mamul ya da ambalaj veya yardımcı malzemeleri ihrac etmek şartı ile işleme yani üretime tabi tutularak ihracat yapılmasına dayanır.⁶¹ DIR kapsamında ihracatçı, ürettiği malları dünya pazarına satarken, ithal ederek aldığı mallara vergi ödemeyerek bir avantaj elde etmiş olur. Böylece, ihracatçı sanayiciler teşvik edilir ve verimlilikleri artar.

Bu rejim kapsamında işlem yapmak isteyen işletmelerin, ⁶² üretimde kullanmak üzere vergisiz ithal edebilmek için ithalat işleminden önce, Dış Ticaret Müsteşarlığı'na başvurarak, Gümrük Birliği çerçevesinde Avrupa Birliği'ne dâhil ülkelerden yapılacak ithalatlar için "Dâhilde İşleme İzin Belgesi" ve diğer ülkelerden yapılacak ithalatlar için ise "Geçici Kabul İzin Belgesi" alma zorunluluğu bulunmaktadır.

DIR uygulaması kapsamındaki işletmelerin, Türkiye'de yerleşik olması şarttır. Bunun yanı sıra, bu işletmeler bu rejim kapsamında ihracat işlemi gerçekleşinceye kadar, belirtilen teminatların yatırılması zorunludur. Dâhilde İşleme Rejimi Kararı'nın 6. maddesi ile Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 8. maddesinde, rejim kapsamındaki teminat konusuna değinilmiştir. İlgili maddelere göre, bu rejim çerçevesinde "Dâhilde İşleme İzin Belgesi" veya bu izin kapsamında yapılacak tüm ithalatlardan doğan vergiler, 6183 sayılı AATUHK'ta yer alan esaslar kapsamında teminata tabi tutulur.

Bu rejim çerçevesinde, gümrüklere verilecek teminat şekilleri aşağıdaki gibidir: ⁶³

- (a) Para,
- (b) Banka Teminat Mektupları,
- (c) Hazine Tahvil Ve Bonoları.

⁶¹ Mutlu Yılmaz, Ahmet Özkan, **Dış Ticarete Giriş**, Ankara: Gazi Kitapevi, 3. Baskı, 2015, s.233-234.

⁶² Mustafa İnanç, "Dâhilde İşleme Veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamındaki Mal teslimlerinde Tecil-Terkin Uygulamasında Son Durum", [Electronic Version] **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos, 2011, s.206.

⁶³ Dölek, **Dış Ticaret İşlemleri**, İstanbul: Umut Kitap Basım, 2. Baskı, 2016, s.203.

Dahilde işleme rejiminden beklenen faydaların sağlanabilmesi ve DIR izninin alınabilmesi için aşağıdaki temel koşulların gerçekleşmesi gerekir:⁶⁴

- (a) İthal edilen ürünlerin, işlem görek yurt dışına ihraç edilme niyeti,
- (b) İşleme gören ürünlerin içinden ithal olanlarının tanımlanabilmesi,
- (c) Serbest Bölgeler hariç olmak üzere, Türkiye gümrük bölgesindeki üreticileri kapsar ve bu bölgedeki üreticilerin ekonomik çıkarları ile Türk malı imajının olumsuz etkilememesi gerekir,
- (d) Yurtiçi işletme faaliyeti olması,
- (e) DIR kapsamında daha önce bir faaliyeti varsa, önceki performansının olumlu olması gerekmektedir.

DIR dış ticaret politikası gereği, ihracat artışının sağlanması ve sürekli hale gelmesi açısından, ihracat teşvik uygulamasının başında yer alır. Bu rejim ihraç ürünlerine, dünya piyasalarında rekabet gücü kazandıran ve ihracatın ana ekseninde önemli bir uygulamadır. DIR, “şartlı muafiyet sistemi” ile “geri ödeme sistemi” olmak üzere, iki temel uygulamada yürütülür.

Dâhilde İşleme Rejiminin sağladığı avantajlar aşağıdaki gibidir:⁶⁵

- (a) İthalat işlemlerinde gümrük vergisi, KDV, ÖTV muafiyeti,
- (b) Vergi, resim, harç istisnası,
- (c) Vadeli ithalat işlemlerinde, KKDF kesintisinde %6 muafiyet,
- (d) Yurtiçi hammadde, yarı mamul ve ambalaj malzeme alımlarında KDV mevzuatı gereği tecil ve terkin uygulaması,
- (e) Teminat indirimlerinden faydalanma,
- (f) Üretimi gerçekleştirilen mamul ile ihracat sayılan yurtiçi teslim konularında teslim edilmesi,
- (g) DIR gerek duyduğu konularda, Hariçte İşleme Rejimi ile birlikte çalıştırılabilmesi,
- (h) Dış ticaret önlemleri kapsamında, politikalara konu edilmemesi.

DIR, “şartlı muafiyet sistemi” ile “geri ödeme sistemi” olmak üzere, iki temel uygulamada yürütülür.⁶⁶ Şartlı Muafiyet Sistemi kapsamında; ithalat esnasında

⁶⁴ Güven Sayılın, Coşkun Şenol, “Dâhilde İşleme Rejimi Ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerinde Etkileri”, [Electronic Version] Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 35, Ocak-Temmuz 2010, s.41.

⁶⁵ Akın, Yeni İşimiz Dış Ticaret, s.540.

alınması gereken vergiler teminata bağlanır ve ihracat gerçekleşikten sonra ithalat çözülür. Geri Ödeme Sistemi kapsamında ise, ithalat esnasında ödenen vergilerin, işleme tabi tutulan malların ihracatından sonra iade edilmesidir.

3.3.2. Hariçte İşleme Rejimi ve Geçici İhracat

Hariçte işleme rejimi, 05.04.2007 Resmi Gazetede yayınlanan Gümrük Kanunu'nun 135. maddesine göre: “Serbest dolaşımdaki eşyanın işlenmek, tamir edilmek veya yenilenmek üzere geçici olarak ihraç edilmesi ve işlem görmüş ürünün, ithal vergilerinden tam veya kısmı muafiyet yararlanmak suretiyle, ithali yani serbest dolaşıma girmesi ile ithal edilen işlem görmüş ürünlerin aynısını veya benzerini üreten işletmelerin, ekonomik çıkarlarının olumsuz etkilenmemesi ve teşvik edilmesidir.” Hariçte İşleme Rejimin amacı, dünya piyasa fiyatlarından hammadde temin etmek suretiyle ihracatı arttırmaktır. Dâhilde İşleme Rejimi ise; yatırımcılara ilgili izin belge kapsamında, gümrük işlemlerinde ödenmesi gereken vergilerden muafiyet sağlamaktadır.

Hariçte İşleme Rejiminin izin şartları, Türkiye Gümrük Bölgesinde (serbest bölgeler hariç) yerleşik kişilerce yapılacak müracaat ile aşağıdaki gibidir: ⁶⁷

- (a) Geçici ihracat eşyasının, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanıldığının tespitinin mümkün olması,
- (b) Türkiye Gümrük Bölgesinde (serbest bölgeler hariç) üreticilerin temel ekonomik çıkarlarının olumsuz etkilenmemesi, kriterleri çerçevesinde değerlendirilir.

Hariçte İşleme izin belgesi ile hariçte işleme izninin süresi azami on iki aydır. İhracat ve ithalat işlemleri, belge/izin süresi içerisinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Ayrıca, izin belgesine ek süre ½ oranında, on iki aya kadar uzatılabilir.

⁶⁶ Ateş, s.636-637.

⁶⁷ Argun Doğan, “Hariçte İşleme Rejimi Kapsamında Gerçekleşen İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”, [Electronic Version] Yaklaşım Dergisi, Sayı: 130, 2011, s.29.

Hariçte işleme rejiminin uygulanmayacağı halleri ise şöyle sıralayabiliriz:⁶⁸

(a) İhracı, ödenmiş ithalat veya teminata bağlanmış vergilerinin geri verilmesine veya kaldırılmasına yol açan serbest dolaşımdaki eşyaya uygulanmaz.

(b) İhracından önce, nihai kullanımları nedeniyle tam muafiyet kapsamında; serbest dolaşıma giren ve muafiyetin tanınması için gerekli koşulları taşımayan serbest dolaşımdaki eşyaya uygulanmaz.

(c) İhracı, ihracat vergi iadesini gerektiren ya da ihracı nedeniyle tarım politikası kapsamında vergi iadesi haricinde bir mali avantaj sağlanan serbest dolaşımdaki eşyaya uygulanmaz.

Hariçte İşleme Rejimi kapsamında izin belgesine sahip firmalar için belge süresi (ek sürelerde dâhil) bitiminden itibaren bir ay içinde ilgili müdürlüğe müracaat edilerek belge veya izin taahhüdünün kapatılması zorunludur.⁶⁹ Belge veya izin iptal edilmesine rağmen, işletme ithalat yapmışsa, alınmayan vergiler ithal tarihi itibarıyla kanun hükümleri kapsamında tahsil edilecektir. Eğer kapatma esnasında beyanname ve eklerinde sahte bir durum varsa, ithalat işletmeleri bir yıl süre ile bu rejimden faydalanmayacaktır.

3.3.3. Geçici İthalat Rejimi

Geçici ithalatta rejiminde teşvikler, ülkeye herhangi bir sebeple (fuarda sergilemek vb.) ithalat vergileri ödenmeksizin, geçici olarak eşya getirilmesini temin eden geçici ithalat rejimi, ilk bakışta teşvik niteliği taşıyor gibi görünse de doğru kullanıldığında ihracatçı firmalarımızı da teşvik edebilir vasfa bürünebilmektedir.⁷⁰ Örneğin, yurtdışına ihraç edilecek ürünlerin imalatında kullanılmak üzere madeni baskı kalıplarının, geçici ithalat rejimi kapsamında ülkeye getirilmesi. İhraç mallarının imalatında kullanılacak baskı kalıpları, bu rejim kapsamında yurt dışından getirilirken, gümrükte gümrük vergisi ve katma değer vergisi gibi vergiler ödenmemektedir. Görüldüğü gibi, ihracatçı firmalara bu rejim rekabet avantajı yaratmaktadır.

⁶⁸ Murat Aydın, “5607 Sayılı Kaçakçılık İle Mücadele Kanunu Çerçevesinde Kaçakçılık Fıilleri Ve Yaptırımları”, (Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s.77.

⁶⁹ Derdiyok, s.153.

⁷⁰ Dölek, “Gümrükte Teşvik Uygulamaları” NTV-MSNBC, <http://arsiv.ntv.com.tr/news/211986.asp>, (21.04.2016)

Geçici İthalatına izin verilen eşyalar aşağıdaki gibidir: ⁷¹

- (a) Açılacak sergi, fuar, toplantı ve benzeri etkinliklerde teşhir edilecek veya kullanılacak eşyalar,
- (b) Mesleki teçhizat ve eşyalar,
- (c) Ticari numuneler,
- (d) İmal edilecek eşyanın, imalat sürecinde kullanılacak makine, alet ve edevatlar,
- (e) Turistlik tanıtım amaçlı malzemeler,
- (d) Eğitsel, bilimsel ve kültürel amaçlı eşyalar,
- (e) İnsani ve sosyal amaçlı (tıbbi, cerrahi, yardım malzemeler) eşyalar.

Geçici ithalatı yapılacak eşyaların, ilgili sözleşme kapsamında, Türkiye'ye girişinde 'geçici ithalat izin belgesi' aranır. Bu rejim çerçevesinde ithalat izin belgeleri; ATA karnesi, taşıma araçları hariç eşyaların geçici ithalatında ve CPD karnesi ise, taşıma araçlarının geçici ithalatında kullanılır.

Eşya geçici ithalat rejimi altında kalma süresi, azami yirmi dört aydır. Bununla birlikte, gümrük idaresi ithalatçı firmanın kabulü ile bu süreyi kısaltabilmektedir veya talep üzerine ek süre vermektedir. ⁷² Geçici ithal edilen eşyaların, belirlenen süre içinde yeniden ihraç edilmesi veya yeni bir işleme tabi tutulması gerekir. Gümrük idaresi rejim sürecinde eşyanın beyan edilen amaçla kullanılıp kullanılmadığını denetleme hakkına sahiptir, bunu belli aralıklar ile yapabilir.

Yurda geçici ithalatı yapılan eşyanın, ithal rejimi altında kullanımına devam edilmesi yani süre uzatımının talep edilmesi halinde, mevcut karne uzatılamayacağından, yeni bir karne ile devam etmesi gerekmektedir. Bu amaçla, işletme eşyanın bulunduğu yerdeki gümrük idaresine ibraz eder. Süre uzatımında, ATA karnesi kullanılır.

⁷¹ Gürsoy, s.240-241.

⁷² Ahmet Göksöz, Ayberk Şeker, **Dış Ticaret İşlemleri Ve Muhasebesi**, Bursa: Dora Basım, 1.Baskı, 2014, s.161.

3.3.4. Serbest Bölge Rejimi

Serbest bölge bir ülkenin siyasi sınırlarının içinde olup, vergi kanunları gereği gümrük ve vergi sınırları dışında bırakılan, ticari, sınai ve hizmet faaliyetlerini kolaylaştırmak amacı kapsamında özel bölgelerdir.⁷³

Serbest Bölgeler uygulaması ile ilgili olarak, 15.06.1985 tarih ile “3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu” adı altında kanun yayımlanmıştır. Serbest Bölgeler Kanunu’nun 1. maddesine göre, “ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar.” Türkiye’de serbest bölgelerin yer ve sınırlarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Birbirinden farklı özellikler taşıyan serbest bölge türleri, faaliyet konuları ve amaçları açısından “Serbest Ticari Bölgeleri” ile “Serbest Üretim Bölgeleri” olmak üzere iki ana başlıkta sınıflandırılır.⁷⁴ Serbest Bölge türlerini şu şekilde sıralayabiliriz; serbest bölge, serbest liman, gümrüksüz bölge, ihraç ürünleri işleme bölgesi, dış ticaret bölgesi, serbest ekonomik bölge, serbest üretim bölgesi, serbest ticaret bölgesi, endüstriyel serbest bölge, ikiz fabrika, özel ekonomik bölge, vergisiz ticaret bölgesi, vergisiz bölge, gümrüksüz havalimanı, yabancı yatırım bölgesi, antrepolar.

Serbest bölgelerde yapılan faaliyetleri değerlendirerek, geliştirilmesine ve sorunların çözümüne ilişkin stratejileri belirlemek ve önerilerde bulunmak üzere “Serbest Bölgeler Koordinasyon Kurulu” yetkilidir.

İthalatın, Serbest Dolaşıma Giriş rejimi kapsamında gerçekleşebilmesi için; ithalata konu olan malın, ithalat rejimi gereğince yasaklanmış mallardan olmaması gerekmektedir.⁷⁵

3065 Sayılı KDV Kanunu’nun 16/1-c maddesine göre,⁷⁶ Gümrük Kanunundaki transit rejimi, gümrük antrepo rejimleri ve geçici depolama ile “Serbest Bölge hükümlerinin uygulandığı” mal teslimleri KDV istisna edilmiştir.

⁷³ Bağrıaçık, **Serbest Bölgeler Ve Avantajları**, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1. Baskı, 1999, s.1.

⁷⁴ Atiye Tümenbatur, “Serbest Bölgeler Ve Türkiye Ekonomisine Katkıları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 3, 2012, s.341-342.

⁷⁵ Yılmaz, Özkan, s.235.

ÖTV Kanunu'na göre mal teslimleri ihracat sayılabilmesi için,⁷⁷ teslimler yurtdışındaki müşteriye yapılması ve teslim konusu malın gümrükten çıkması gerekmektedir. Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmakla birlikte yurt dışı olarak değerlendirilemeyeceğinden, ÖTV istisna ve muafiyet söz konusu değildir ve iade edilmesi mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre,⁷⁸ serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen hasılatlardan, bu faaliyetlere ilişkin yapılan giderler düşüldükten sonra elde edilecek kazançlar, KVK ile istisna edilmiştir. Bu faaliyetler kapsamında doğan alacaklara ilişkin kur ve vade farkları da bu istisna kapsamında değerlendirilir ve serbest bölgelerdeki mevzuat hesapları ile repo işlemlerinin değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler istisnadan yararlanabilir.

Serbest Bölgelerdeki teşvikler ve avantajlar, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 28. ve 29. maddesinde düzenlenmiştir:⁷⁹

- (a) Vergi kanunlarındaki istisnalar,
- (b) Mallar süre sınırlaması olmadan, serbest bölgelerde tutulabilirler.
- (c) İşletmeler serbest bölgeden elde ettikleri karları, hiçbir sınırlama olmadan yurtdışına veya Türkiye'ye serbestçe aktarabilirler.
- (d) Açılışından itibaren 10 yıl boyunca serbest bölgelerde, grev ve lokavt uygulaması yasaklanmıştır.
- (e) Devlet Planlama Teşkilatı'ndan alınan teşvik belgesi alan işletmeler, Teşvik Mevzuatına göre "Teşvik Primi" uygulamalarından yararlanabilirler.

3.3.5. Transit Rejimi

Transit rejimi, ithalat veya ihracata konu olan eşyanın, gümrük gözetimi altında, Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde herhangi bir üretim veya işleme tutulmaksızın iki gümrük arasında dolaşımı sağlayan rejimdir.⁸⁰ Gümrük Kanunu'nun 84. maddesine göre, gümrük idareleri, transit rejimine tabi tutulan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde, yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye,

⁷⁶ Alp Aktaş, **Teknoloji Serbest Bölgesi'nde Uygulanan İstisna, Muafiyet Ve Destekler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, 2014, s.70.

⁷⁷ Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1. Baskı, 2008, s.299.

⁷⁸ Ateş, s.297.

⁷⁹ Tümenbatur, s.341-342.

⁸⁰ Yılmaz, Özkan, s.235.

yabancı bir ülkeden Türkiye'ye, Türkiye'den yabancı bir ülkeye ve bir iç gümrük bölgesinden diğer bir iç gümrük bölgesine taşınmasına izin verilir. Bu ticaret işlemine, serbest bölgelere yapılan satışlarda dâhildir. Ayrıca transit ticaret işlemi, ithalat veya ihracat rejimlerine tabi olmadığı için vergi, resim ve harç tahsiline tabi değildir.

Transit rejime tabi tutulan eşyalar için tahakkuk edilecek gümrük vergilerinin, ödenmesi amacıyla teminata verilmesi gerekmektedir.⁸¹ Yönetmelikte belirlenen haller dışında, havayoluyla, boru hattıyla, demiryoluyla ve denizyoluyla yapılan taşımalar için teminat aranmaz. Verilen teminatlar bireysel olabileceği gibi, müsteşarlık izin verilmesi halinde, birden fazla transit ticaret işlemi için kapsamlı teminat şeklinde de olabilir.

Uluslararası taşımalara taraf olan Türkiye, transit rejime konu olan ticarete vergi istisnaları uygulanmaktadır. Transit Rejiminin sağladığı avantajlar aşağıdaki gibidir:⁸²

- (a) Vergi, resim ve harç istisnası,
- (b) KDV istisnası,
- (c) ÖTV istisnası.

Transit ticarete ilişkin bankacılık uygulamaları, Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nca belirlenecek esaslara göre yapılır. Satış bedellerinin döviz cinsi ile tahsili zorunludur. Transit ticaret sonucu elde edilen bedeller, cari dönemde mali tablolara yansıtılır.

⁸¹ Göksöz, s.158.

⁸² Gürsoy, s.355-357.

4. DIŞ TİCARET VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLERİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerin, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesi hususu önem arz etmektedir. Bu çerçevede, bu bölümde standartlara ilişkin tanım, amaç ve uygulanması durumuna ilişkin genel değerlendirmeler yapılacaktır.

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) taslağı, T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 2015 yılında yayınlanmıştır. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ), “bağımsız denetime tabi olup tam set Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) uygulanmayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir.” Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ), uluslararası uygulamalara uyumlu bir finansal tablo ve raporlanma yapılması açısından ülkemiz adına önemli bir adımdır. Söz konusu taslağın 2017 yılı sonuna kadar, yürürlüğe girmesi beklenmektedir.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler ile alakalı Türkiye Muhasebe Standartları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

TMS 2 STOKLAR STANDARDI

TMS 18 HÂSILAT STANDARDI

TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

TMS 21 KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ STANDARDI

TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI

TMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELERŐTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDI

TMS 27 KONSOLİDE VE BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR STANDARDI

TMS 28 İŞTİRAKLERDEKİ VE İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ YATIRIMLAR STANDARDI

4.1. TMS 2 Stoklar Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler

TMS 2 Stoklar Standardı açısından stoklar şu şekilde tanımlanmıştır, “stok, işin normal akışı içinde olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.”

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde stoklar kalemi önemlilik arz etmektedir. Çünkü firmaların yapmış olduğu ticari faaliyetlerinin temelini stoklar oluşturmaktadır. Yapılan iş ister ticari mal satışı ister hizmet satışı olsun, stok kalemi hesapları ile bu ticari faaliyetlerin kayıt altına alınması gerekmektedir. Dış ticaret işlemlerinde en temel amaç, satış yaparak gelir elde etmek ya da ihtiyaç duyduğumuz mal ve hizmeti tedarik etmektir.⁸³

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde standardı direkt ilgilendiren unsur maliyettir ve bu sebeple stokların değerlendirilmesinin özel bir önemi vardır. Çünkü firmaların yapmış olduğu dış ticaret faaliyetlerinin temelini, stokların maliyeti oluşturmaktadır.

TMS 2 Stok Standardına göre, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetleri ilgilendiren tanımlar aşağıda verilmiştir:

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Stokların satın alma maliyeti satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç), nakliye ve yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Standart gereği, stoku bulunduğu konuma getirinceye kadar yapılan harcamalar satın alma maliyetine ilave edilir, bulunduğu konuma getirdikten sonra yapılan giderler ise maliyete ilave edilmez ve dönem giderlerine kaydedilir. Vadeli satın alınan stoklarla ilgili olarak, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olması durumunda,

⁸³ Serhan Ortaç, “Dış Ticaret İşlemleri, Muhasebe Uygulamaları Ve Uygulamaların Muhasebe Standartları Karsısındaki Durumu”, (Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s.111-112.

aradaki fark finansman unsurunu içerir. Bu unsur, finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.⁸⁴

Hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti, döviz kazandırıcı hizmet sunan işletmelerin sundukları hizmetler üretim ve ticari işletmelerden farklıdır, elle tutulmaz, stoklanmaz, takas edilmez. Bu sebeple, hizmet maliyetlerinin doğru tespit edilmesi ve maliyet hesaplarının gerçeği yansıtması önemlidir.

TMS 2 Standardına göre, verilen hizmet ile ilgili hasılat finansal tablolara gelir olarak yansıtıldığında, hizmet sunumu ile ilgili oluşan tüm giderler stok maliyetine alınarak finansal tablolara maliyet yansıtılır. Stok maliyeti, hizmetin sunulmasında görevli personellerin maliyetleri ve hizmet ile ilişkilendiren genel yönetim maliyetlerinden oluşurken, satış ve genel yönetimi direkt ilgilendiren giderler, stok maliyeti ile ilişkilendirilemez ve doğrudan gider yazılır.⁸⁵

Net gerçekleşebilir değer, standardına göre tanımı, “işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.”

Dış Ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde stokların değerlendirilmesinde, işletmelerin bilanço hazırlanma aşamasında net gerçekleşebilir değer analizini yapmaları gerekir. Bunu yaparken de, her bir stok kalemi için tek tek yapılır. Bunun sonucunda çıkan net gerçekleşebilir değer ile maliyet değeri karşılaştırılır ve değeri küçük olanıyla stok değerlendirilir. Değerlenen stok net gerçekleşebilir değerinin altında ise, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.⁸⁶

Net gerçekleşebilir değer, işletmeler için stokların elden çıkartılması sonucu elde edilecek net tutarı ifade eder. Bu sebeple stokların değerlendirilmesi, dış ticaret sektöründeki işletmeler için önem arz eder. TMS 'de kabul edilen net gerçekleşebilir değer yönteminin altında, ihtiyatlılık ilkesi var diyebiliriz. İhtiyatlılık ilkesi ile hareket eden dış ticaret işletmelerinin, tüm riskleri tespit ederek temkinli davranması, küresel ekonominin kaçınılmaz bir gerçeğidir.

⁸⁴ TMS-2, 2014, md.9-12.

⁸⁵ Dursun Adem, “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri TMS 2 Stoklar Ve TMS 18 Hasılatlar Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 1, 2013, s.139-156.

⁸⁶ Tuba Şavlı, **Kamu Gözetim Kurumu'nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1.Baskı, 2014, s.103-104.

TMS 2 Standardına göre, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde stokların maliyetine alınmayacak maliyetler şunlardır:⁸⁷

- (a) Anormal fireler,
- (b) Depolama maliyetleri,
- (c) Borçlanma maliyetleri,
- (d) Satış giderleri,
- (e) Genel yönetim giderleri,
- (f) Peşin alım fiyatı ile vadeli alım fiyatı arasındaki farklar.

Burada stokların maliyetine alınmayan maliyetlerden en dikkat çekenler, depolama maliyetleri, borçlanma maliyetleri ile faiz ve vade farkıdır. Depolama maliyetlerinde önemli olan, bir dönem sonrası depolama olup olmamasıdır. Borçlanma maliyetlerinin, stok maliyetine alınıp alınmamasında konusu önemlidir.

Özellikli stoklarda, borçlanma maliyetleri stok maliyetine alınırken, özellikli stok dışındaki borçlanma maliyetleri stok maliyetine dâhil edilmez. Faiz ve vade farkları ise, finansman maliyeti olduğundan stok maliyetine dâhil edilmezler. Dış ticaret işlemlerinde stokların maliyetine neyin dâhil edilip edilmeyeceği konusu önemlidir.

TMS 2 Standardının belirlediği kriterler ve bunların uygulanması ile stoklar, gerçek değeri ile finansal tablolarda gösterilebilerek, daha doğru ve güvenilir raporlanma yapılması sağlar.

4.2. TMS 18 Hâsılat Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler⁸⁸

TMS 18 Hâsılat Standardına göre, hâsılat şu şekilde tanımlanmıştır, “hâsılat, işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. Hâsılat gelecekteki ekonomik

⁸⁷ Yakup Selvi, “TMS 2 Stoklar”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf> (05.11.2016)

⁸⁸ TMS 18 Hasılat Standardı 01.01.2018 tarihinden itibaren, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile yürürlükten kalkmaktadır.

faydaların işletmeye girmelerinin muhtemel oldukları ve bu faydalar güvenilir bir biçimde ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir.”⁸⁹

Bu tanıma göre, işlemin hâsılat olması için, öz kaynaklarda artışa neden olması, bu artış işletmenin asıl olağan faaliyetlerinden elde edilmesi, brüt ekonomik fayda oluşturması ve bir işletmenin hâsılatını ifade ederken, olağan faaliyetler sonucu oluşup oluşmadığına ve brüt tutar olup olmadığına bakılması gerekir. Hâsılat, sadece işletmenin kendi namı ve hesabına yapmış olduğu işlemleri kapsar. Katma Değer Vergisi gibi üçüncü kişiler adına toplanan tutarlar işletmeye ekonomik fayda sağlamaz ve işletmenin öz sermayesinde artışa neden olmaz. Bu nedenle, bu tutarlar hâsılat olarak kabul edilmezler.

Hâsılat standardının en önemli konusu, hâsılatın ne zaman kazanılmış sayılacağı ve hâsılat olarak ne zaman kayda alınacağıdır. Hâsılat, işletmeye ekonomik fayda sağladığında ve miktarının yeterli bir şekilde ölçülebilir duruma geldiği zaman kayda alınır. Standart, işletmenin ana faaliyet konusuna giren işlemlerinden elde ettiği hâsılatın, doğru bir şekilde ölçülerek finansal tablo ve raporlarda gösterilmesini hedeflemektedir. Burada hâsılatın kapsamına giren unsurlarla, girmeyen unsurların ayrıştırılabilmesi de önemlidir.

Dış ticarete mal satışlarının değerlendirilmesinde, mal satışlarına ilişkin hâsılat aşağıdaki tüm koşullar yerine getirildiğinde finansal tablolara yansıtılır:⁹⁰

“(a) İşletmenin, malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,

(b) İşletmenin, satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,

(c) Hâsılat tutarının güvenilir biçimde ölçülmesi,

(d) İşleme ilişkin ekonomik yararların, işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,

(e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin, güvenilir biçimde ölçülebilmesi.”

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hâsılat olarak muhasebeleştirilmez. Sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı

⁸⁹ TMS-18, 2014, md.8.

⁹⁰ TMS-18, 2014, md.14.

zamanlarda gerçekleşebilir. Hâsılat, ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve finansal bazı durumlarda, bu tahsilât yapılarına veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurtdışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hâsılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hâsılat tutarının, tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması ve tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkması ile başlangıçta muhasebeleştirilen hâsılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Standartta belirtildiği üzere, hâsılatın finansal tablolara yansıtılması için gerekli hususların sağlanması, fiili ihracat tarihinden sonra da mümkün olmayabilir. Bu durumda, vergi mevzuatı ile standartlar paralellik göstermemektedir. Ayrıca standartta belirtilen hususların geçerliliği, yorum yapan kişiye göre farklılık gösterebilir. Diğer bir husus ise, işletmelerin bazı durumlarda finansman sorunlarını çözmek için mal veya hizmet tesliminden önce satış faturalarını düzenleyebilmektedir. Örneğin, uygulamada finansal kiralama (leasing), satış işlemlerinde bu olay sıklıkla görülebilmektedir. Bu gibi durumlarda işletmelerin, hâsılatlarını ne zaman finansal tablolara yansıtacaklarını belirleme konusunda sıkıntılar yaşayabilirler.⁹¹

Standartta hasılat için en kritik nokta, güvenilir satışı yapılan mal veya hizmetin sahibine ulaşması ve güvenilir bir şekilde ölçülmesidir. Eğer güvenilir bir şekilde ölçümleme yapılamıyorsa, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz. Bu durum dönem kaymasına sebebiyet vermektedir, dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkesinin bir sonucu olarak değerlendirmemiz mümkündür. TMS 'ye göre hasılat, mal veya faydalar sahibine güvenilir bir biçimde geçtiğinde finansal tablolara yansıtılır. Bu ilkeler ışığında yapılan finansal raporlamalar daha doğru ve şeffaf olması hasebi ile özel bir öneme sahiptir diyebiliriz.

Hasılat bir işletmenin can damarıdır, hasılat yoksa işletmenin varlığının da bir önemi yoktur. Çünkü işletmeler, ticari kar elde etmek amacı ile kurulmuştur ve devamlılığı da işletmenin karlılığı ve piyasada tutulmasına bağlıdır. Dış ticaret sektöründeki işletmelerin ve yabancı yatırımcıların alacakları kararların eksik ya da

⁹¹ Ortaç, s.117.

yanlış olmaması için, finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanması, verimsiz alanlara yatırım yapılmasını engelleyecektir.

Döviz kazandırıcı hizmetlerin sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hâsılat, işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir:⁹²

- “(a) Hâsılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- (b) İşleme ilişkin ekonomik yararların, işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,
- (c) Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve
- (d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hizmet sunumlarında hasılatın tespiti, diğer satışlara oranla daha güçtür. Bu durumun en önemli sebebi, hizmetin birden fazla dönemi kapsamı ve tamamlanma oranlarının tespitinden kaynaklandığı görülmüştür. Döviz kazandırıcı hizmetin başlangıcı ve bitişi aynı muhasebe döneminde gerçekleşirse hiçbir sorun olmaz. Hâsılat, ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda, finansal tablolara yansıtılır. Ancak, daha önce muhasebeleştirilmiş olan hâsılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta kayda alınmış hâsılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hâsılatın kayda alınması, tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemle göre hâsılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Hâsılatın bu yöntemle göre muhasebeleştirilmesi, bir dönemde yapılan hizmet ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar. ”TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı” da, hâsılatın bu esasa göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır.

⁹² TMS-18, 2014, md.20.

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirilerinin, işlemle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve hâsılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir.⁹³

Standarda göre hâsılat, aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

“(a) Faiz,

(b) İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve

(c) Temettüleri, hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.”

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde, TMS 18 standardına göre yurtdışına yapılan satışlardan elde edilen finansman gelirlerinin, gelir olarak değil de faiz geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Faiz gelirlerinin ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinde “TMS 39 Finansal Araçları Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardına göre belirlenen, etkin faiz yöntemi kullanılır. Faizlerin, bir menkul kıymetin ediminden sonra tahsil edilen kısmı yalnızca hasılat olarak muhasebeleştirilir ve finansal tablolara yansıtılır. Ayrıca, standart vadeli satışları da faiz geliri olarak nitelendirilmektedir.

4.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler⁹⁴

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının amacı, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde, sözleşmeye konu olan gelir ve maliyetlerin tespit edilmesi ile gelir ve giderlerin mali tablolarda ilgili açıklamalar yapılarak gösterilmesi ve farklı muhasebe uygulamalarının ortadan kaldırılması olarak tanımlayabiliriz.⁹⁵

⁹³ Selahattin Karapınar, **Türkiye'de Hasılat Ölçümü ve Raporlanmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Bursa: Ekin Kitapevi, 1. Baskı 2011, s.32.

⁹⁴ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 01.01.2018 tarihinden itibaren, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile yürürlükten kalkmaktadır.

⁹⁵ Vedat Ekergil ve Diğerleri, **İnşaat Ve Gayrimenkul Muhasebesi**, Eskişehir: Açık Öğretim Fakültesi Yayın no 1763, 1.Baskı, 2013, s.188.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler kapsamında, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri özelliği gereği, işin başlangıç ve bitişi yani tamamlanma dönemleri farklı hesap dönemlerine sirayet etmektedir. Bu nedenle, yıllara yaygın inşaat faaliyetlerine konu olan muhasebe uygulamasındaki esas konu, inşaat sözleşmesi kapsamında elde edilen gelir ve giderlerin gerçekleştiği hesap dönemi ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceğidir.

TMS 11 Standardına göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaatla ilgili gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara geçirilir. İnşaat sözleşmesiyle ilgili olası zararlar ise, doğrudan gider olarak muhasebe kayıtlarına girilir.⁹⁶

Döviz kazandırıcı hizmetler kapsamında olan, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin konusuna giren işlerin muhasebeleştirilmesinde, “tamamlanma yöntemi” ve “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olmak üzere iki genel yöntem kullanılmaktadır.

Ülkemizde de uygulanan ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 44. Maddesi zorlaması ile uygulanan tamamlanmış sözleşme yöntemine göre, sözleşme konusu işe ilişkin kar veya zarar işin bitimine kadar tespit edilmemektedir. Bu yöntemle yapılan inşaat işine ilişkin maliyetler bilançonun aktifinde, elde edilen hakkeşiler ise bilançonun pasifinde bulunmakta ve işin bitim tarihine kadar bekletilmektedir.⁹⁷

TMS 11 Standardına göre, uygulamanın aksine tamamlanma yüzdesi yöntemi ile her hesap dönemi bitirilen işlerle orantılı, kar veya zarar olarak işin bitirilmesi beklenmeden gelir tablosuna gelir ve giderler yansıtılmalıdır. Tamamlanma yüzdesi, yıllara yaygın inşaat işlerinin maliyeti hesaplanması açısından tahmine dayalıdır. İnşaat işleri, proje bazlı ilerler ve proje ilerledikçe tahminlerde değişiklikler olabilir. Fakat bu tahminlerin geçmiş döneme ait olanlar düzeltilemez, sadece cari yıl ve gelecek dönemlerin tahminleri güncellenebilir.

⁹⁶ Erol Demir, SPL Lisanslama Sınavları Çalışma Kitapları, İnşaat Ve Gayrimenkul Muhasebesi, Ders Kodu: 1015 Gayrimenkul Değerleme Sınavı, 2016, s.173-176.

⁹⁷ Vedat Acar, “Türkiye Muhasebe Standartları-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi Ve Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması”, Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1, 2013, s.25-50.

Döviz kazandırıcı hizmetler kapsamında olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında, TMS 11 Standardına göre gelir ve maliyetler aşağıdaki gibidir.⁹⁸

a) İnşaat sözleşmelerine ilişkin gelirler:

- Sözleşmede başlangıç tarihinde üzerinde anlaşılan bedel,
- Sözleşmeye konu işlerde değişiklik, ek ödeme talebi ve teşvik ödemeleri,

b) İnşaat sözleşmelerine ilişkin maliyetler:

- Sözleşmeyi doğrudan ilgilendiren maliyetler,
- Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkili ve yüklenebilecek maliyetler,
- Sözleşmeye konu işle ilgili, özellikle müşteriye yüklenebilecek maliyetler.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile inşaat sözleşme gelirleri ve maliyetler belirlenirken, maliyetler cari tahminler ile birikimli olarak uygulanır. İnşaat sözleşmeleri sonucu, güvenilir biçimde tahmin edilmezse gelir yazılamazlar. Dış ticarete döviz kazandırıcı hizmet TMS 11 Standardı kapsamında, ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkesi gereğince hareket edilmesini uygun görmektedir. Böylece finansal tablolara kar veya zarar daha doğru aktarılır.

4.4. TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler

TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardının amacı; kur farkları, yabancı para işlemleri ve yurt dışındaki faaliyetlerde ilgili muhasebe uygulamalarının belirlenmesidir. Bunlar yurt içindeki yabancı paraya dayalı işlemleri ve yurtdışı faaliyetleri içerir. Standart, yabancı para ile yapılan işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kurunun kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı, bu standardın temel konularıdır.⁹⁹

⁹⁸ Gönül Büyüktürk, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması Ve Bir Muhasebe Uygulaması Örneği”, (Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, 2013), s.101.

⁹⁹ TMS-21, 2014, md.1-2.

Kur değişim etkileri standardı, yabancı paralı işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde, işletmenin finansal tablolarına konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemi uygulanarak dahil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesi gibi durumlarda uygulanmaktadır. Ayrıca bu standart, bir işletmenin türev araçlarına ilişkin tutarları, geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirirken de uygulanır.¹⁰⁰

Yabancı parada, bir işlemde parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda kur farkı oluşur. İşlem gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek ve kur farkları her dönemde, döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmet kapsamında, yabancı paraya dayalı bir işlemde kaynaklanan parasal bir kalemin işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşturmaktadır. Yabancı paralı işlemler, dış ticaret işletmelerinde iki şekilde karşımıza çıkabilir. İşletme bireysel olarak yabancı para birimine dayalı işlemlerde bulunabilir ve yabancı ülkedeki faaliyette bulunan işletmeleri olabilir.¹⁰¹

TMS 21 Standardına göre, parasal ve parasal olmayan kalemlerin değerlendirilmesini şöyle açıklayabiliriz:

(a) Parasal olan kalemlerin değerlemesi, yabancı paralı parasal kalemler “kapanış kuru” ile değerlenir. Değerlemeden oluşan kur farkları, finansal tablolara kar veya zarar olarak kayda alınmaktadır.

(b) Parasal olmayan kalemler değerlemesi, tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler, “işlem tarihindeki döviz kuru” ile değerlenir. Tarihi kur veya işlem tarihindeki kur ile yapılan değerlemelerde, kur

¹⁰⁰ Ortaç, s.118.

¹⁰¹ Yıldız Özerhan, Serap Yanık; **Açıklamalı Ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Türmob Yayınları 475, 3. Baskı, 2015, s.722.

farkı olmaz. Dönem sonu değerlemesinde, kullanılan cari kur ile değerlendirme yapılırsa kur farkı oluşur.

Eğer değerlemeye konu parasal olmayan kalemler cari değerle değerlendiriliyorsa, kullanılacak kur cari kurdur. Bu parasal olmayan varlık her bilanço döneminde değerlendiriliyorsa, cari değer ile kayıtlı değer arasındaki fark kar yerine öz kaynaklarda gösterilmişse; cari kur ile yapılan değerlendirme sonucu oluşan kur farkı, öz kaynaklarda gösterilir.¹⁰²

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler kapsamında yapılan ithalat ve ihracatı ilgilendiren yabancı paralı tüm kalemlerin değerlemeye tabi tutulması gerekir. Yabancı para işlemlerinden doğan, kazanç ve kayıplar ile işletmenin (yurtdışındaki işletme dâhil) faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun farklı bir para birimine çevrilmesinden doğan kur farklarından kaynaklanabilecek vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 12 standardı hükümleri uygulanır.

Fonksiyonel para birimi,¹⁰³ bir işletmenin faaliyette bulunduğu asli ekonomik çevre, ilgili işletmenin nakit ürettiği ve tükettiği ekonomik çevredir. Bir işletmenin fonksiyonel para biriminin belirlenmesinde bazı hususlar dikkate alınır. Bu hususlar, işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin fiyatlandırıldığı para birimi, rekabet gücü ve düzenlemeleri ile işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin fiyatlarını esas itibarıyla belirleyen ülkenin para birimi, finansman faaliyetlerinden (borçlanma araçları ihracı ve sermaye artırımını) elde edilen para birimi ve esas faaliyetlerden elde edilen nakdin elde tutulmasında kullanılan para birimi. Fonksiyonel para biriminin belirlenmesinde, yukarıdaki kriterlerin hepsinin uyumlu bir şekilde aynı para birimini göstermediği ve fonksiyonel para biriminin yeterince açık olmadığı durumlarda, mali tablo hazırlayanlar işletmenin faaliyetlerini, olayları ve işlemlerin ekonomik etkisini en uygun şekilde temsil edecek para birimini fonksiyonel para birimi olarak seçer.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında, “bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirilmesi sırasında yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir” denilmektedir.¹⁰⁴ Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerin

¹⁰² Ercan Bay, “Yabancı Para Birimiyle Kayıt Sisteminin Vergi Matrahı Ve Mali Tablolara Etkilerinin Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016), s.42.

¹⁰³ TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, <https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-21-kur-dec49fic59fiminin-etkileri.pdf> (17.11.2016)

¹⁰⁴ TMS-21, 2014, md.21.

muhasebeleştirilmesinde, Türk vergi mevzuatı ile standart arasında büyük bir farklılık yoktur. Yabancı paralı işlemlerin değerlendirilmesinde, her iki uygulamada da dönem sonu kapanış kuru kullanılır. Sadece kullanılacak değerlendirme ölçülerinin geçerliliği, yorumlayanlara göre farklılık göstermekte ve farklı yorumlara sebep olabilmektedir.

4.5. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardın temel ilkesi, işletmelerce bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile ilgili doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilebilir ve diğer borçlanma maliyetleri ise oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.¹⁰⁵

Standart, borçlanma maliyetlerinin ortaya çıkış sebebinin işletmelerin finansman fonksiyonlarının yarattığı bir maliyet olarak değerlendirdiğinden, özellikli varlık dışındaki tüm borçlanma maliyetlerini dönem gideri olarak görmektedir. Bu bağlamda dış ticaret işletmelerinin ihtiyaçları doğrultusunda özellikli bir varlığın elde edilmesinde, borçlanma maliyetleri özel bir öneme sahiptir.

TMS 23 Standardına göre özellikli varlık, “Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.” Genellikle özellikli varlıklar, siparişe bağlı olarak üretilen stoklar ve varlıklardır.¹⁰⁶ Özellikli varlıklara şu örnekleri verebiliriz; gayrimenkuller, deniz araçları, şarap, enerji üretimi ve maddi olmayan duran varlıklar vb.

¹⁰⁵ Özerhan, Yanık, s.450-451.

¹⁰⁶ Tülay F. Tellioglu, Naciye Gökçe, Fatma Demir; “TMS 23 Borçlanma Maliyetlerinin ‘Yat Üreten Bir İşletme’ Açısından İncelenmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 3, 2013, s.326.

Standardına göre, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmet kapsamında bir varlığın ediniminde yapılan borçlanma maliyetleri şöyle sıralayabiliriz:¹⁰⁷

- (a) Banka kredileri ile kısa vadeli ve uzun vadeli borçlanmalarda uygulanan faizler,
- (b) Borçlanmalarda iskonto ve prim itfaları,
- (c) Borç sözleşmeleri ile ilgili oluşan diğer maliyetlerin itfaları,
- (d) TMS-17 Standardına göre, finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamaya ilişkin borçlanma maliyetleri,
- (e) Yabancı para ile borçlanmalar da, faiz maliyetler ile düzeltme ölçüde olmak üzere oluşan kur farkları, aktifleştirilir.

Diğer bir ifadeyle borçlanma maliyetleri, borçlanmalara ilişkin katlanılan yükümlülüklerdir. Kur farklarının borçlanma maliyeti olabilmesi için, bir borçlanma işleme sonucunda meydana gelmiş olmaları gerekmektedir. Kur farkları, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde sıklıkla kullanıldığından ayrı bir öneme sahiptir. Bu sebeple, TMS 23 Standardına göre muhasebeleştirilmesi daha uygundur.

AKTİFLEŞTİRİLECEK BORÇLANMA MALİYETİ ¹⁰⁸
Aktifleştirme Oranı (Ortalama Faiz Oranı) = Toplam Faiz Gideri / Toplam Borç
Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti = Aktifleştirme Oranı x Özellikli Varlığa İlişkin Yapılan Harcamalar

Standarda göre, özellikli varlığın maliyetin bir parçası olarak aktifleştirilmesinde, varlık için harcama yapıldığında, borçlanma maliyeti oluştuğunda veya ilgili varlık kullanıma ya da satışa hazır hale geldiğinde aktifleştirilebilir. Aktifleştirilecek borçlanma maliyetleri, yapılan harcamalara uygulanacak yukarıdaki aktifleştirme oranına göre belirlenir.

¹⁰⁷ Banu Esra Aslantürk, Ahmet Yapan, “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Uygulamaları Ve Standardın Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması” Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi İngilizce İşletme Bölümü, Muhasebe TR, Yayın Tarihi: 02.06.2011, s.2, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/001/>, (04.11.2016)

¹⁰⁸ Özerhan, Yanık, s. 460.

TMS 23 Standardına göre borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem vardır:¹⁰⁹

(1) Temel yöntem, borçlanma maliyetlerinin gerçekleştikleri dönemde borçlanma niteliği ve yöntemi dikkate alınmaksızın, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir ve gelir tablosuna aktarılır.

(2) Alternatif yöntem, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı ve üretimi ile ilgili tüm borçlanma maliyetleri, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak ilave edilir.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerinin borçlanma maliyetinin standartlarına göre muhasebeleştirilmesinin en kritik nokta, özellikli varlık olup olmamasıdır. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan iki yöntem de yukarıda anlatılmıştır.

Küreselleşen ekonomide, dış ticaret olarak da rekabet artmıştır ve bunun neticesinde yabancı kaynak kullanımı, işletmeler açısından vazgeçilmez bir unsur haline gelmiştir. Borçlanma maliyetlerinin uluslararası standartlara göre muhasebeleştirilmesinin, yabancı yatırımcılar ve bilgi kullanıcıları açısından önemliliği gün geçtikçe artmaktadır.

4.6. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler

TMS 12 Gelir Vergisi Standardının amacı, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden alınan vergilerin) muhasebeleştirilmesini denetlemek, bir işletmenin finansal durum tablosunda (bilançosunda) yer alan varlık ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödeme yapılmasının, cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların cari ve ileriki dönemlerdeki vergisel sonuçlarının belirlenmesidir.¹¹⁰ TMS 12 Standardı çerçevesinde, dış ticaret ve döviz

¹⁰⁹ Ali Deran, İncilay Savaş; “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının 23 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Kapsamında Değerlendirilmesi”, [Electronic Version] **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2014, s.116-117.

¹¹⁰ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman, Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1. Baskı, 2011, s. 207.

kazandırıcı hizmetler sonucunda elde edilen muhasebe karı ile vergiye tabi kar arasındaki farklılığı gidermeye yönelik düzenlemeleri içerir.

Dış Ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde farklara neden olan gelir ve giderleri şöyle özetleyebiliriz:¹¹¹

(a) Sürekli farklar, muhasebe karı ile mali karın farklılaşmasına mevzuat açısından hiçbir zaman kabul edilmeyen gelir ve giderler neden olursa, buna 'sürekli fark' denir. Sürekli farklar, bir dönem içinde ortaya çıkan fakat gelecek dönemlerde hiçbir şekilde ortadan kalkmayan farklardır. Sürekli farklara neden olan giderler; vergi ve trafik cezaları veya zamları, tazminatlar, ödenmeyen SGK primleri, yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar. Sürekli farklara sebep olan gelirler; yurtdışı inşaat karşılıkları, serbest bölge kazançları, uluslararası anlaşmalarda yer alan Kurumlar Vergisi'ne ilişkin istisnalar, iştirak ve temettü gelirleri, istisna gelirler. Sürekli farklar, sadece cari dönem vergi matrahı üzerinden cari dönem için ödenecek vergi tutarını etkilemektedir.

(b) Geçici farklar, muhasebe karı ile mali karın farklılaşması, mevzuat açısından bazı gelir ve giderlerin oluştuğu dönemde değil de farklı dönemlerde finansal tablolara alınmasından kaynaklanıyorsa buna 'geçici fark' denir. Bu farklara zamanlama farkı adı da verilebilir. Geçici farklara neden olan giderler; kıdem tazminatı karşılıkları, diğer borç ve gider karşılıkları, alınan çekler ve vadesiz alacakların reeskont giderleri, fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri ve aktif hesap karşılıklarıdır. Geçici farklara neden olan gelirler; hisse senetleri değer artış kazançları, verilen çekler, vadesiz borçların reeskont gelirleri, değerlendirme gelirleri ve geliştirme giderleridir. Geçici farklar; bir sonraki dönem veya dönemlerde vergiye tabi veya indirilebilir geçici farklar, vergi matrahına ilave edilerek vergi etkisi yaratma özelliğine sahiptir.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler için, TMS 12 Gelir Vergisi Standardında geçen bazı tanımlar aşağıdadır:

(a) Muhasebe kârı (muhasebe zararı), vergi ödemesi öncesindeki dönem kârını veya zararını ifade etmektedir. Ticari karın hesaplanmasında, izleyen dönemlerde vergi yükü olmayacak gelirler ile indirim konusu olmayacak giderler

¹¹¹ Ömer Tekşen, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına göre Ertelemiş Verginin İncelenmesi", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 2, 2010, s.300.

gibi sürekli farklar dikkate alınmazken, cari dönemde tabi olmayan ancak izleyen dönemde vergiye tabi gelirler veya indirimi kabul edilmeyen ancak izleyen dönemlerde indirilecek giderler ile yasal oranların üzerinde ayrılmış amortisman giderleri, geçici fark olarak raporlanır.¹¹² Gelir Tablosunda “690- Dönem Kar/Zararı” hesabı ile verginin hesaplanmasında, standart ticari karı esas almaktadır.

(b) Vergiye tabi kâr (mali zarar), vergi mevzuatına göre konulan kurallar ile bir hesap dönemi içinde tespit edilen ve üzerinden vergi hesaplanarak vergi ödenen kar veya zararı ifade eder. Mali karın hesaplanırken, kanunen kabul edilmeyen giderler eklenir, indirim ve istisnaların düşülmesi ile kar veya zarara ulaşılır.¹¹³

Vergiye tabi kar ile cari döneme ait ödenecek vergiler hesaplanır ve ödenir. Standarda göre dönem vergisi veya ertelenmiş vergi, sürekli veya geçici farkların vergi etkisi dikkate alınarak hesaplamalar yapılır. TMS 12 Gelir Vergisi Standardı kapsamında, vergi matrahını etkileyecek tüm tutarlar, vergiye esas tutarı ifade etmektedir.

(c) Ertelenmiş vergi borçları (ertelenmiş vergi yükümlülükleri), vergiye tabi geçici farklar nedeniyle cari dönemde ödenmeyip ertelenen ve gelecek dönemlerde ödenmesi gereken vergi borcudur.¹¹⁴ TMS 12 Gelir Vergisi Standardına göre, hesaplanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri, izleyen dönemlerde hesaplanarak kurum kazancına ilave edilmektedir. Bu erteleme, ‘dönemsel’ bir ertelemedir.

Ertelenmiş vergi alacakları (ertelenmiş vergi varlıkları), kurum kazancının yetersizliği nedeniyle, ilgili dönemlerde indirilemeyen ve vergi mevzuatına göre istisna ile indirimler kurumlar vergisinden indirilerek, indirilen tutar ile kurumlar vergisinin ödenmemesini sağlanmış olur.¹¹⁵ Standartlara göre ertelenmiş vergi alacakları, şu durumlardan kaynaklanmaktadır; indirilecek geçici farklar, devreden kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde ertelenmiş vergiye sebep olan, sürekli veya geçici farklar kapsamdadır. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı,

¹¹² Necdet Sağlam, Mehmet Yolcu, Ali Osman Eflatun, **UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulamaları Rehberi Açıklamalı, Yorumlu, Örnekli, İlk Geçiş Uygulaması**, Ankara: Hipotez Yayınları, 1. Baskı, 2012, s.795.

¹¹³ Ahmet Kavak, ‘**TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi**’, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya Ankara SMMMO, 2-6 Mart 2008, s.36.

¹¹⁴ Şeref Demir, “IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı) 12”, **[Electronic Version] Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 104, 2001, s.126-137.

¹¹⁵ Kavak, s.42.

işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya alacağı kapsamında muhasebeleştirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu kapsamda dış ticaret ve döviz kazandırıcı tüm hizmetlerinde bu standart önem arz etmektedir. Ertelenmiş vergilere örnek vermek gerekirse, teşvikli yatırım mallarının ithalatından doğan ve ertelenen katma değer vergisi, ihraç kaydıyla yapılan satışlarda ihracatçıdan alınmayarak ertelenen ve ihracatın üç ay içinde gerçekleşmesi halinde terkin edilecek katma değer vergisi, yurtdışı inşaat işlerinden doğan kurumlar vergisi.

ERTELENMİŞ VERGİLERDE SEBEP-SONUÇ İLİŞKİSİ ¹¹⁶		
Aktif Kalemler	Farkın Niteliği	Farkın Vergi Etkisi
Vergi değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenenmiş Vergi Alacağı
Muhasebe Değeri > Vergi Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Pasif Kalemler	Farkın Niteliği	Farkın Vergi Etkisi
Vergi değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Muhasebe Değeri > Vergi Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenenmiş Vergi Alacağı

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde üç farklı hesap kullanılmaktadır. Bunlar, “184/284- Ertelenmiş Vergi Varlığı” , “384/484- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” ve “559- Öz Kaynakta Muhasebeleştirilen Gelir Ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi” hesapları kullanılır. Vergi etkilerinin kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmesinde ise, “691- Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı “ hesabı kullanılır.

4.7. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler

TMS 20 Standardının 3. maddesine göre devlet teşvikleri şu şekilde tanımlanmıştır, “işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet

¹¹⁶ E.Handan Sümer Göğüş, “Ertelenmiş Vergi Ve Muhasebeleştirilmesi”, [Electronic Version] Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2010, s.21.

yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen, devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz.”

İşletmelere yapılan teşvik ve yardımların birçok nedeni vardır. Devlet yardımlarının en önemli amacı, bir işletmenin devlet yardımı sağlanmadan, normal koşullar altında yapmayacağı bir takım işlere girebilmesi için teşvik etmektir.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler konusunda yapılan teşvikler, ekonomik amaçlı olup, küreselleşen ekonomi de işletmelerin önemli bir destekçisidir. İşletmelere uluslararası alanda rekabet üstünlüğü sağlayarak, şirketlerin dolayısıyla ekonominin büyümesinde etkin bir rol oynar. Bu devlet politikasının temelinde sosyal devlet politikası vardır. TMS 20 Standardı bu anlamda çok önemli bir yere sahip olup, bu standartta yer alan tüm açıklama ve uygulamalar, dış ticaret işletmelerince muhasebe kayıt ve raporlamalarında kullanılmalıdır.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmet kapsamında TMS 20 Standardına göre bazı terimlerin açıklanması aşağıda sunulmuştur:¹¹⁷

(a) Devlet yardımı, önceden belirlenmiş belirli koşulları yerine getiren işletmelere ekonomik fayda sağlamak üzere yapılan faaliyetler veya yardımlardır.

(b) Devlet teşvikleri (yardımları), işletmelerin faaliyet konuları kapsamında belirli koşulları, hem geçmişte hem gelecekte yerine getirmesi halinde “kaynak transferi” şeklindeki devlet yardımıdır. İşletmeler ile devlet arasındaki normal ticari faaliyetler bu standardın dışında kalmaktadır.

(c) Varlıklara ilişkin teşvikler, teşvik almaya hak kazanan işletmelere duran varlık satın alma, inşa etme veya edinmenin, devlet tarafından ilk koşul olarak öne sürüldüğü teşviklerdir. Varlıklara ilişkin teşviklere, sınırlayıcı tali bazı koşullar eklenebilir.

(d) Gelire ilişkin teşvikler, varlıklar dışındaki teşviklerden oluşan devler teşvikidir.

(e) Feragat edilebilir teşvikler, önceden belirlenmiş şartlar veya koşullarda borç verenin, verdiği borçlardan feragat yani vazgeçmediği kredilerdir.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler için devlet yardımları, yardımın niteliği ve tabi olacağı koşula göre farklı şekillerde olabilmektedir.

¹¹⁷ TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, Kamu Gözetimi Kurumu 2015 TMS Seti, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html, (08.11.2016)

Devlet yardımlarının temel amacı, bir işletmenin normal koşullar altında yapmayacağı işlere girebilmesini teşvik eder. Bu teşvikler, ülke ekonomisinin büyümesi ve kalkınması adına önemlidir.

Devlet teşvikleri (yardımları), parasal ve parasal olmayan devlet teşvikleri (yardımları) olmak üzere ikiye ayrılır: ¹¹⁸

(a) Parasal devlet teşvikleri (yardımları), devletin yatırımcılara sağladığı kredi, faiz indirimi gibi finansman desteği şeklinde olan teşviklerdir.

(b) Parasal olmayan teşvikler, işletmelerin kullanması amacıyla işletmelere verilen arsa veya diğer kaynaklar şeklinde olan teşviklerdir.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, parasal teşviklerin finansal tablolara yansıtılması kolay iken, parasal olmayan teşviklerin finansal tablolara yansıtılabilmesi için, ilgili varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmelerin devlet yardımı olarak teşvik edilmesi, finansal tablolar açısından iki sebeple önemli diyebiliriz. Birincisi kaynak transferinin uygun bir yöntem ile muhasebeleştirilmesi, ikincisi bu yardımın işletmeye ne kadar fayda sağlayacağını belirtmesidir. İşte bu durum, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının, önceki dönem ve diğer işletmelerin finansal tabloları ile karşılaştırılmasına kolaylık sağlayacaktır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşım vardır; gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı. Bu yaklaşımlardan gelir yaklaşımı, en temel yaklaşımken; sermaye yaklaşımı ise, alternatif bir yaklaşımdır diyebiliriz.

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre, bu yaklaşımları şöyle açıklayabiliriz: ¹¹⁹

(a) Gelir yaklaşımına göre devlet teşvikleri (yardımları), işletmelerin devletten almış oldukları teşvik ve yardımlar, bilanço yerine gelir tablosunda kar veya zarar olarak muhasebeleştirildiği yaklaşımdır.

¹¹⁸ Burak Küçükkahraman, “TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Örnek Uygulamalar”, (Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, 2013), s.65.

¹¹⁹ Ebru Yay Özer, “Turizm Sektöründeki Teşviklerin TMS-20 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi Ve Mardin İline Yönelik Bir Araştırma”, (Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Ve Finans Bilim Dalı, 2015), s.131-135.

(b) Sermaye yaklaşımına göre devlet teşvikleri (yardımları) ise, işletmelerin devletten almış oldukları teşvik ve yardımlar, bilançoda öz kaynaklarda muhasebeleştirildiği yaklaşımdır.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler için yapılan teşvik ve yardımların elde edilme şekli, muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Devlet teşvik ve yardımlar; parasal teşvikler, aynı teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefalet teşvikler şeklinde maddi veya gayri maddi olarak yapılabilir. İşletmeler, teşvik ve yardımın şekline bakmaksızın gelir veya sermaye yaklaşımı ile muhasebeleştirilebilirler.

Gelir yaklaşımına göre, alınan teşvik ve yardımlar “64-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar” hesabına alınırken; sermaye yaklaşımın da ise, “382/482-Alınan Devlet Teşvikleri” hesabı ile muhasebe kayıtlarına alınır.

TMS 20 Standardının 8 maddesine göre, “devlet teşvikleri (yardımları), işletmeler tarafından gerekli koşullar sağlanmadan ve yatırımcılar tarafından makul bir güvence sunulmadan finansal tablolara yansıtılmaz.” Devlet teşvikleri (yardımları) aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir: ¹²⁰

(a) Gelecekte işletmeye belirli bir performans sağlama şartı olmayan teşvikler, alındıkları anda gelir olarak muhasebe kayıtlarına alınır.

(b) Gelecekte işletmeye belirli bir performans sağlama şartları getiren teşvikler, performans koşullar sağlandığı anda gelir olarak muhasebe kayıtlarına alınır.

(c) Hasılatın muhasebeleştirilmesi şartı yerine getirilmeden önce alınan teşvikler, borç olarak muhasebe kayıtlarına alınır.

TMS 20 Standardında tanımlanan devlet yardım ve teşviklerinin dışında, değer atfedilmeyen ve işletme ile devlet arasındaki ticari faaliyetlerinden ayırt edilmeyen devlet yardımlarını şöyle açıklayabiliriz. Ücretsiz teknik yardım ve pazarlama önerileri gibi devlet yardımları “değer atfedilemeyen” yardımlarken, işletme satışlarının garanti edilmesi gibi devlet yardımları ise “normal ticari işlemlerden ayırt edilemeyen” yardımlardır.

¹²⁰ Tarık Ziyad Ve Diğerleri; “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2015, s.296-297.

Devlet tarafından genel olarak tüm toplumun hizmetine sunulan (ulaşım, iletişim, alt yapı) yardımlar, TMS 20 Standardı kapsamındaki devlet yardım ve teşviki değildir.

4.8. TMS 27 Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler

TMS 27 Standardının 1. maddesine göre, konsolide ve bireysel tabloların kapsamı şu şekilde tanımlanmıştır, “bir ana ortaklığın kontrolü altında bulunan bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esasları belirler.”

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler için, TMS 27 Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar Standardında geçen bazı tanımlar aşağıda verilmiştir:¹²¹

(a) Konsolide finansal tablolar, bir grup işletmesinin finansal tablolarının, tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolar olarak tanımlayabiliriz.

(b) Bireysel finansal tablolar, bir ana ortaklık, bir iştirak yatırımı veya müşterek kontrol edilen bir işletme yardımcısı tarafından sunulan ve bu yatırımların raporlanan faaliyet sonuçları ya da net aktif değerleri yerine doğrudan öz kaynaklar payına dayalı olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolardır.

(c) Kontrol, işletme faaliyetlerinden fayda sağlanması amacı ile söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını belirleyici etki icra ederek, şirketin ticari politikalarını belirleme gücünü elinde tutmasıdır.

(d) Grup, bir ana ortaklık ve o ana ortaklığa bağlı tüm ortaklıklar.

(e) Ana ortaklık, bir başka şirketin hisselerinin bir bölümüne veya bütününe sahip olan, sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde bir veya birden fazla bağlı ortaklığın işletilmesidir.

(f) Bağlı ortaklık, ana ortaklık tarafından kontrol edilen ve %50 fazla hisseye ve bu durumun sağladığı yönetim haklarına sahip olduğu işletmelerdir.

TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı ayrıca, konsolide finansal tabloların hazırlama yükümlüğünün, hangi hal ve durumlarda

¹²¹ S. Saygın Eyüpgiller, **Şirketler Topluluğunda Konsolidasyon**, Ankara: Detay Yayıncılık, 1.Baskı, 2012, s.8-32

doğduğu konusunu açıklamaktadır.¹²² Konsolide finansal tabloların hazırlanabilmesi için gerekli koşulların sağlanması gerekir ki, bu durum hem bireysel hem de birleşik finansal tablolara ilişkin tüm bilgiler için geçerlidir.

Konsolide finansal tablolar düzenlenirken, ana ortak ile bağlı ortaklığın finansal tablolarının raporlama dönemleri aynı olmalı ve tek bir işletmeye aitmişçesine hazırlanmalıdır. Ayrıca, TMS 27 Standardına göre konsolide edilen bir işletme bir başka dönem, konsolidasyon dışı bırakılabilir. Bu durumun konsolide finansal tablolar analizinde, göz önünde bulundurulması gerekir.

Konsolide finansal tablolar düzenlenirken, aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir:¹²³

(a) Ana ortaklık ve bağlı ortaklığın finansal tablolarındaki benzer kalemler, tek tek toplanır ve birleştirilir. Örneğin, her iki işletmenin kasa hesabı, dönem sonu bakiyeleri toplanarak tek kalem olarak mali tablolarda sunulur.

(b) Ana ortaklığın bağlı ortaklığa yapmış olduğu yatırımın defter değeri ile bağlı ortaklığın ana ortaklığın payına düşen öz sermaye tutarı, konsolide finansal tablolar için karşılıklı mahsup edilir. Bu işlem ile mükerrerlik ortadan kaldırılmış olur.

(c) Konsolidasyon işleminin yapıldığı dönemin gelir tablosunda; bağlı ortaklığın elde etmiş olduğu kâr ya da zarar tutarı, bağlı ortaklığın payı kadar olan kısmı ayrıca gösterilir. Başka bir deyişle, ana ortaklığın payından ayrı olarak gelir tablosunda gösterilmesidir.

(d) Bağlı ortaklığın net aktif tutarından kendisine ait olan tutar tespit edilerek, bu paylar ana ortaklığın payına isabet eden tutardan ayrı olarak finansal tablolarda gösterilmelidir.

(e) Gelir, gider ve temettüleri kapsayan grup içindeki tüm bakiye ve işlemlerin hepsi elimine edilmelidir.

Ayrıca (c) ve (d) maddelerinde yer alan hükümler, kısmi satın alma durumlarında gerçekleştirilir ve ana ortaklık bağlı ortaklığın tamamına sahip ise, bu işlemler yapılmaz.

¹²² Serdar Özkan, Ece Erdener Acar, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, [Electronic Version] **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 97, 2010, s.58.

¹²³ Vasfi Haftacı, Yavuz Kılınç, “KOBİ TFRS’lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi”, [Electronic Version] **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 25, 2013, s.78.

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına 19-20. maddesine göre, “Yatırım yapılan işletmenin konsolidasyonu, yatırımcı işletmenin, yatırım yaptığı işletmenin kontrolünü elde ettiği tarihte başlar, kontrolü kaybettiği tarihte de sona erer.” Konsolide finansal tablolar hazırlanırken, finansal tablolarda yer alan kalemler (varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, gelirler ve giderler) satır satır raporlayan işletme tarafından birleştirilir. Böylece, topluluğa ilişkin finansal bilgiler tek bir finansal tabloda ifade edilir. Bunun için aşağıdaki prosedürler uygulanır.

KONSOLİDASYON PROSEDÜRLERİ ¹²⁴	
BASAMAKLAR	ÖNEMLİ KONULAR
I. BASAMAK: Toplulukta yer alan tüm işletmelerin finansal tablolarının birleştirilmesi	<ul style="list-style-type: none"> * Benzer muhasebe politikaları * Aynı olmayan raporlama tarihleri * Yabancı ülkelerdeki bağlı ortaklıklar * Önemsiz bağlı ortaklıklar (kontrol gücü olmayan) * Topluluk yapısındaki değişiklikler
II. BASAMAK: Topluluk içi işlemlerin ve bakiyelerin eliminasyonu	<ul style="list-style-type: none"> * Topluluk içi zararlar ve kazançlar * Vergi etkileri * Sınıflandırmayı etkileyen topluluk içi anlaşmalar
III. BASAMAK: Her bir bağlı ortaklıktaki ana ortaklık yatırımının eliminasyonu ve refiye ve diğer düzeltmelerin kayıtlanması	<ul style="list-style-type: none"> * Düzeltme kayıtlarının yapılması * Şerefiyenin itfası
IV. BASAMAK: Kapsamlı karın ve özsermayenin kontrol gücü olmayan paylara dağıtımı	<ul style="list-style-type: none"> * Etkin sahiplik yüzdesinin belirlenmesi * Kontrol gücü olmayan payların ölçümü yönteminin seçimi

Konsolide finansal tablolar, yukarıda yapılan tanım ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bir şirketler grubuna ait finansal tablolardır. Bu tablolarda yer alan varlık veya borç kalemleri, ana şirketin sahip olduğundan ziyade kontrol ettiği büyüklüğü göstermektedir.

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken şirketlerin muhasebe politikaları farklı ise, konsolidasyonu yapan ana şirketin muhasebe politikaları ile aynı olacak

¹²⁴ Aylin Poroy Arsoy, “Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri”, [Electronic Version] Muhasebe Ve Finans Dergisi, Sayı: 69, Ocak 2016, s.28.

şekilde tekrar yapılır.¹²⁵ Örneğin, ana ortaklık muhasebe standardı uyguluyorsa, bağlı ortaklıkta finansal tablolarını muhasebe standartlarına uyumlu hale getirilerek konsolidasyon işlemine başlanır.

Konsolide finansal tablolarda, ana şirkete ait olmayan varlık ya da borçlar netleştirilerek konsolide bilançoda “ana ortaklık dışı paylar” yer alırken, ana şirkete ait olmayan kar/zararlar ise, konsolide gelir tablosunda “ana ortaklık dışı kar/zarar” olarak yer alır.

Bir işletmenin finansal tablolarında sadece ‘Bağlı Ortaklıklar Hesabı’nın gösterilmesi, bilgi kullanıcıların ihtiyaç yani gereksinim duyduğu tüm bilgileri kapsamaz. Finansal tablolardaki bu durum, işletmenin finansal durumu hakkında yanıltıcı bilgilendirme diyebiliriz. Bu durumun yaşanmaması için, yapılan tüm yatırımların etkilerini ortaya koyacak şekilde konsolidasyon işlemi yapılarak, işletmelerin finansal durumu en doğru biçimde gösterilmesi gerekir.

4.9. TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret ve Döviz Kazandırıcı Hizmetler

TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardının amacı,¹²⁶ “iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesini tanımlamak, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesini tanımlamak, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi durumunda öz kaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin hükümleri belirlemektir.”

Standardın 3. maddesine göre iştirak, “yatırımcı işletme üzerinde önemli etkisi olan işletmedir.” Standart önemi kavramlardan biri olan “önemli etki” kavramı, yatırım yapılan işletmenin finansal faaliyetleri ile ilgili politikaları belirleme de katılma gücünü ifade eder. Aşağıdaki hususlardan bir veya birden fazlasının olması halinde, yatırım yapılan işletme üzerine önemli etkiye sahip kabul edilir:¹²⁷

(a) Yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulunda ya da eşdeğer idari

¹²⁵ Aydemir Kuşakçı, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Kobi Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Ortaklık Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, 2012), s.28.

¹²⁶ TMS-28, 2011, md.1

¹²⁷ TMS-28, 2011, md.6

- organında temsil edilme,
- (b) Temettüler ya da diğer dağıtım kararları dâhil olmak üzere, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma,
- (c) Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi,
- (d) İşletmeler arasında yönetici personel değişimi,
- (e) İşletme için gerekli teknik bilginin sağlanması.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde iştirak yatırımları, daha sonra satılmak amacıyla yapılmamış ise standarda göre özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmesi gerekir. Standarda göre özkaynak yönteminin uygulanması ile ilgili hükümler aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:¹²⁸

(a) İştirak veya iş ortaklıkları ilk muhasebeleştirilmesi “elde edilme maliyeti” ile yapılır.

(b) İştirak veya iş ortaklık yatırımları ilk muhasebe kaydından sonra; yatırımcının yatırımı oranında yatırım yapılan işletmenin kar veya zararındaki payı, yatırım defter değeri yani maliyetine eklenir veya maliyetinden düşürülerek finansal tablolara yansıtılır.

(c) Yatırımcıların, yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararından alacakları paylar, yatırımcı kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

(d) Yatırımcıların, iştiraktan aldıkları dağıtımlar (kar payı vb.) yatırım yapılan işletmelerin defter değerini azaltır.

(e) Yatırımcıların iştirak veya iş ortaklığından kendisine düşen zarar payı, yatırım yapılan işletmedeki toplam payına eşit ya da daha fazla ise zarar tutarını finansal tablolara yansıtılmaz.

(f) Yatırımcıların özkaynak yöntemi uygulamasında, en güncel finansal tablolar kullanılır. Finansal tabloların raporlama dönemlerinin farklı olması halinde,

¹²⁸ Ahmet Gökgez, “İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi”, [Electronic Version] Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies Dergisi, Nisan 2013, s.6-7.

iştirak veya iş ortaklığı mümkün olduğunca, yatırımcı işletmenin finansal tablolarının raporlama tarihine uygun olarak hazırlar.

(g) Yatırımcıların kendi raporlama dönemlerinden farklı bir dönemde hazırlanmış iştirak veya iş ortaklığının finansal tablolarını kullanması halinde, iki finansal tablo tarihi arasındaki fark üç aydan fazla olamaz ve bu fark dönemindeki önemli işlemlerin etkileri, gerekli düzeltmeler ile finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

(h) Finansal tablolar aynı muhasebe politikaları benimsenerek hazırlanmalıdır ve aynı muhasebe politikaları ile hazırlanmamış finansal tablolar için yatırımcı işletmeler, iştirakin muhasebe politikalarını kendi muhasebe politikalarına uygun hale getirerek, gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde iştirak veya iş ortaklığı yatırımlarında özkaynak yönetiminin kullanılmasının en önemli özelliği, yatırıma bağlanan ekonomik kaynaklardaki artış ve azalışlar finansal tablo raporlamaları ile görülebilmesidir. Bu yöntem ile iştiraklerin bilanço değeri, gerçeğe uygun değer ile raporlanmasına imkân sağlanmaktadır. TMS 28 Standardına göre, iştirakte önemli etkinin bittiği tarih itibarıyla özkaynak yönteminin uygulanması bırakılır. Bundan sonraki süreçte; iştirakler muhasebeleştirilirken TMS 39 hükümleri uygulanır, yatırım bağlı ortaklık niteliği kazandığında ise TFRS 3 uyarınca muhasebeleştirilir.

TMS 27 ile TFRS 10 Standardının istisna hükümlerine göre, konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmayan bir ana ortaklığın iştirak yatırımları ile finansal tablo hazırlamaktan muaf olan bir ana ortaklık olması durumunda özkaynak yöntemi kullanılmaz. Ayrıca TFRS 5 Standardı uyarınca, alım tarihi itibarıyla on iki ay içinde satılmak için alınan veya elde tutulan geçici nitelikteki iştirakler elden çıkarılırsa özkaynak yönteminin uygulanması istisna edilmiştir.¹²⁹

¹²⁹ Murat Abanoz, “TMS 28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardının Son Değişiklikleri” Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçi, Muhasebe TR, Yayın Tarihi: 09.03.2012, s.2, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/muratabanoz/004/>, (17.06.2017)

5. DIŞ TİCARET VE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMETLERDE ÖZELLİK ARZ EDEN HESAPLARIN, TEKDÜZEN HESAP PLANI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İŞLEYİŞİ VE KARŞILAŞTIRILMASI

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler, günümüzde ödemeler dengesinin önemli bir unsuru haline gelmiştir. Ödemeler dengesi açık vermeyen tüm ülkelerin ekonomileri, güçlü ve sağlıklı ilerlemektedir. Bu sebeptendir ki, dış ticaret sektöründeki işlemlerin önemlilik derecesine göre planlanması ve kontrol altına alınması kaçınılmazdır. Bunu yapabilmek için de küreselleşen ekonomiye ayak uydurmak adına, Uluslararası Muhasebe Standartları uyum ve uygulama süreci önem arz etmektedir.

Ülkemiz, Türkiye Muhasebe Standartları geliŐtirmiŐtir fakat vergi için muhasebe uygulanmasından da vazgeçilmediği görölmektedir. Bu da günümüz Türkiye'sinde ikili uygulamayı doğurmuŐtur. Yani, Tekdüzen Hesap Planı göre hazırlanan mali tablolar, Kamu Gözetimi Kurumu'nun belirlediği sınırları aşan tüm işletmeler, Türkiye Muhasebe standartlarına tabi mali tablo hazırlamakta ve Bağımsız Denetim ile raporlamaktadır.

Ülkemizin ekonomisi ve dış ticaret sektöründe söz sahibi olabilmesi ve ödemeler dengesini yakalayabilmesi adına, yukarıda bahsettiğimiz bu ikili uygulama yerini, en azından bu sektör için, Türkiye Muhasebe Standartları'na bırakılması gerektiği kanaatindeyiz. Bu bölümde dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler özellik arz eden hesaplar, Tekdüzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre işleyişi incelenerek, değerlendirilecektir.

5.1. İhracat ve Döviz Kazandırıcı Hizmetlerde Kullanılan Hesaplar

İhracat İşlemlerinin muhasebeleştirilmesinde, ihracatı yapan firmanın imalatçı, aracı veya hizmet firması olması yevmiye kaydının aynı şekilde yapılır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, aşağıdaki hesapların Tekdüzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartları'na göre işleyişidir.

- Yurt Dışı Gelir Hesabı
- İhraç Kayıtlı Satış Ve KDV İade İle İlgili Hesaplar
- Yurt Dışı Alıcılar Hesabı
- Alınan İhracat Sipariş Avansları Hesabı
- Yurt Dışı Devlet Yardım Ve Teşvikleri Hesabı

Bu hesaplar, yurt dışına mal ve hizmet ihracatı sonucu ortaya çıkan alacakların, alınan avansların ve yapılan satışların takip edildiği hesaplardır. Yurtdışı alacaklar “120- Alıcılar Hesabı”, yurtdışı alınan sipariş avansları “340- Alınan Sipariş Avansları Hesabı”, yurtdışı satışları “601- Yurtdışı Satışlar Hesabı” ve ihraç kayıtlı satışlarda kullanılan KDV hesabı ise “391. 02- İhraç Kayıtlı Satıştan Tahsil KDV” kullanılmaktadır. Bu bölümde, ihracat İşlemlerinin, Türkiye Muhasebe Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planı karşısındaki durumunu örnek uygulamalar ile açıklanacaktır.

Örnek-1: İhracat Kaydı

Şirket 25.12.20XX tarihinde iki yurt dışı satışı gerçekleştirmiştir;

a) Bunlardan birincisinin tutarı 100.000-TL, maliyeti 60.000-TL'dir. Satış sözleşmesine göre ilgili risk ve faydalar alıcının ambarına teslim edildiğinde karşı tarafa geçecektir. 31.12.20XX tarihi itibarıyla mallar henüz alıcıya ulaşmamıştır.

b) İkinci satış 50.000-TL, maliyeti ise 40.000-TL'dir. Satış sözleşmesine göre ilgili risk ve mallar satıcının ambarına terk edildiğinde karşı tarafa geçecektir. 31.12.20XX tarihi itibarıyla mallar alıcının ambarına terk edilmiştir. Bu ihracat işlemlerindeki tahsilatlar bilanço tarihi itibarıyla gerçekleşmiştir.

VUK'na ve TDHP'na göre her iki ihracatın muhasebe kaydı:

120- ALICILAR HS. 601- YURTDIŞI SATIŞLAR HS. (İhracat kaydı)	150.000-TL	150.000-TL
--	------------	------------

621- SATILAN MALIN MALİYETİ HS. 153- TİCARİ MALLAR MALİYETİ HS. (Malın maliyet kaydı)	100.000-TL	100.000-TL
---	------------	------------

TMS-18 Hasılat Standardına göre her iki ihracatın muhasebe kaydı:

I. İhracatın Kaydı:

601- YURTDIŞI SATIŞLAR HS. 379- ERTELENMİŞ GELİRLER HS. (İhracat gelirinin ertelenmesi kaydı)	100.000-TL	100.000-TL
---	------------	------------

157- DİŐER STOKLAR/YOLDAKİ MALLAR HS. 621- SATILAN MALIN MALİYETİ HS. (Malın maliyet kaydının ertelenmesi)	60.000-TL	60.000-TL
--	-----------	-----------

340- ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS. 120- ALICILAR HS. (İhracat bedelinin avans hesabına alınması)	100.000-TL	100.000-TL
---	------------	------------

II. İhracatın Kaydı:

120- ALICILAR HS. 601- YURTDIŞI SATIŞLAR HS. (İhracat kaydı)	50.000-TL	50.000-TL
--	-----------	-----------

621- SATILAN TİCARİ MALLAR HS. 153- TİCARİ MALLAR HS. (Malın maliyet kaydı)	40.000-TL	40.000-TL
---	-----------	-----------

VUK ve TMS arasındaki farklar aşağıda açıklanmıştır:

	VUK	TMS
Satılan Malın Maliyeti	100.000-TL	40.000-TL
Yurtdışı Satışlar	150.000-TL	50.000-TL
Ertelenen Geliri [-]; (Bil. Aktif, Düzeltme)	...	(-)100.000-TL
Diğer Stoklar - Yoldaki Mallar(+); (Bil. Aktif, Düzeltme)	...	(+)60.000-TL

Bu örnek uygulamadan da anlaşıldığı üzere, Vergi Usul Kanunu'na göre fiili ihracat gerçekleştiğinde satış gerçekleşmiş sayılırken, TMS-18 Hasılat Standardına göre ise alıcıya mallar ve faydaların geçtiği tarihten itibaren hasılat gerçekleşmiş sayılmaktadır.

TMS-18 Hasılat Standardına göre hasılatın oluşması için şartlardan en önemlisi, satılan malın sahipliği ile ilgili tüm risk ve faydaların alıcıya devredilmesidir. Dış ticarete ihracattaki teslim şekillerine göre, risk ve faydaların alıcıya geçtiği zaman dilimi farklılaşabilmektedir. Türk vergi mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standardı arasındaki farklılık; fiili ihracat tarihinde hasılat Türk vergi mevzuatına göre oluşurken, TMS-18 Standardına göre ise satış yapılmış olsa hatta ücreti alınmış dahi olsa hasılat oluşmaz, tüm şartlar yerine gelene kadar ertelenmiş gelir olur. Hasılat oluşma şartları yerine geldiğinde ise ertelenmiş gelirlere kar veya zarara aktarılır.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde vadeli satış yapılması durumunda vade farkı, ertelenmiş vade farkı geliri olarak bilançoya alınır ve daha sonra itfa edilerek kar veya zarara yansıtılır.¹³⁰

Sonuç olarak, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları arasında temel farklılık hasılatın gerçekleşme tarihidir. Bu durum sadece hasılatın raporlama zamanında farklılığa yol açar, hasılatın ne muhasebeleştirilmesi ne de raporlanmasında bir farklılık yoktur.

¹³⁰ Hilal Özdemir, "Dış Ticarete Teslim Ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi", **Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 3, 2015, s.121-122.

Örnek-2: İhracatta Vade / Kur Farkı

İşletme yurt dışına 120.000-Euro bedelle mal mukabili ödeme anlaşmasıyla ihracat yapmıştır. Fiili ihracat tarihindeki kur 1 Euro: 2,35 TL'dir. Mal tesliminden sonra ihracat bedeli banka hesabına yatırılmış ve hesap kapatılmıştır. Tahsilat tarihinde 1 Euro: 2,40 TL'dir.

VUK'na ve TDHP'na göre ihracat kur farkının muhasebe kaydı:

120- ALICILAR HS. [Yurtdışı Alıcılar; 120.000 Euro X 2,35 = 282.000 TL]	282.000-TL	
601- YURTDIŞI SATIŞLAR HS. (İhracat kaydı)		282.000-TL

102-BANKALAR HS. [Euro Döviz Tahsilat Tarihi; 120.000 Euro x 2,40 = 288.000 TL]	288.000-TL	
120-ALICILAR HS.		282.000-TL
646- KAMBİYO KARLARI HS. (İhracat kur farkı gelirinin kaydı)		6.000-TL

TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı göre ihracat kur farkının muhasebe kaydı:

120- ALICILAR HS. [Yurtdışı Alıcılar; 120.000 Euro X 2,35 = 282.000 TL]	282.000-TL	
601- YURTDIŞI SATIŞLAR HS. (İhracat kaydı)		282.000-TL

102-BANKALAR HS. [Euro Döviz Tahsilat Tarihi; 120.000 Euro x 2,40 = 288.000 TL]	288.000-TL	
120-ALICILAR HS.		282.000-TL
601- YURTDIŞI SATIŞLAR HS. (İhracat kur farkı gelirinin kaydı)		6.000-TL

VUK ve TMS arasındaki farklar aşağıda açıklanmıştır:

	VUK	TMS
Yurtdışı Satışlar	120.000-EURO / 282.000-TL	120.000-EURO / 282.000-TL
Kur Farkı [646 - VUK] / Yurtdışı Satışlar [601 - TMS]; [+] (Bil. Aktif, Düzeltme)	6.000-TL	6.000-TL

Yukarıdaki örnek uygulamadan anlaşılacağı üzere, Türk vergi mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları arasında önemli bir farklılığın olmadığı görülmektedir. Her iki uygulamada da, kur ve vade farkı 6 nolu hesaplara aktarılır.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde “T.C. Merkez Bankası Döviz Alış Kuru” esas alınır. TMS-12 Gelir Vergileri Standardına göre kur farkı nedeniyle oluşan kar veya zararlar, dönemsellik kavramı gereği ilgili dönemde kayıt altına alınması esastır.

İhracattaki kur farkı veya vade farkı, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına göre, ihracat işlemlerinde satıştan kaynaklanan kur farkı, satışla ilişkilendirilerek, olumlu ise “601- Yurtdışı Satışlar Hesabı” ile satışa ilave edilirken, olumsuz ise “612- Diğer İndirimler Hesabı” ile satıştan indirimler olarak gösterilir. Bu durum Türk vergi mevzuatındaki muhasebe uygulamaları ile uyumludur.¹³¹

Örnek-3: Döviz Kazandırıcı Hizmet - İnşaat

İşletme öngörülen maliyeti 750.000-TL ve teslim bedeli 1.500.000-TL olan yurtdışından bir inşaat taahhüt işi almıştır. Alınan işin 20XX yılı maliyeti 110.000-TL’dir ve 20XX yılında bitirilmesi beklenmektedir. Alınan işin tahakkuk ettirilen bedeli peşin tahsil edilmiştir.

¹³¹ Ceran Yunus, Ortakarpuz Metehan, “Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2013, s.76.

VUK'na ve TDHP'na göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin muhasebe kaydı:

170- YILLARA YAYGIN İNŞ. ONARIM HS. 320-SATICILAR HS. (Yıllara yaygın inşaat maliyetinin aktif hesapta inşaat tamamlana kadar bekletilmesi)	110.000-TL	110.000-TL
---	------------	------------

120- ALICILAR HS. 350- YILLARA YAYGIN İNŞ. HAKEDİŞ HS. (Yıllara yaygın inşaat gelirinin pasif hesapta inşaat tamamlana kadar bekletilmesi)	220.000-TL	220.000-TL
--	------------	------------

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin muhasebe kaydı:

740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 320-SATICILAR HS.	110.000-TL	110.000-TL
622- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 741- HİZMET ÜRETİM MALY. YANS. HS. (Yıllara yaygın inşaat maliyetinin gelir tablosuna yansıtılması)	110.000-TL	110.000-TL

186- HAKEDİŞE BAĞLI İŞL. GELİR TAHAKKUKLARI HS. 601- TURTDIŞI SATIŞLAR HS. (Tamamlanma oranına göre hasılat yazılır)	220.000-TL	220.000-TL
120- ALICILAR HS. 186- HAKEDİŞE BAĞLI İŞL. GEL. TAHAKKUK. HS. (Hakediş bedelinin cari hesaba aktarılması)	220.000-TL	220.000-TL

VUK ve TMS arasındaki farklar aşağıda açıklanmıştır:

	VUK	TMS
Yıllara Sari İnş. Onarım Mal. (Bil. Aktif)	110.000-TL	
Yıllara Sari İnş. Onarım Mal. (GT-Gider)*		(-)110.000-TL
Yurtdışı Hizmet Hasılatı*		220.000-TL
Projesi Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak ediş Bedelleri (Bil. Pasif)	220.000-TL	
* Tamamlanma yüzdesi yönetimine göre, maliyet ve gider yazılmıştır.		

Bu örnek uygulamadan anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanunu'na göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen hasılatlar, iş bitmeden mali tablolara aktarılmazken, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre ise, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, iş tamamlanmasa bile, tamamlanma oranına göre mali tablolara aktarılarak gelir yazılabilir.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmet kapsamında olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır. Bu yöntem ile işletmenin üstlendiği inşaat işlerinde oluşan maliyet, gelir ve zararlar, yapılan işin tamamlanma oranına göre güvenilir biçimde ölçülerek, her yıl gerçekleştiği ölçüde finansal tablolara yansıtılmaktadır. Standarda göre "Tamamlanma Yüzdesi" yöntemi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için tek geçerli yöntem olarak kabul edilmektedir.¹³²

TMS 27 Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar Standardına göre, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmet çerçevesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, tamamlanmasa dahi finansal tablolarda yerini alır. Uygulamada, vergi mevzuatı kapsamında konsolidasyon zorunlu tutulmamıştır, ancak gerekli olması halinde konsolidasyon işlemi yapılmaktadır.¹³³ Bu durum, dış ticaret işletmelerindeki finansal tabloların sağlıklı raporlanmasına engel teşkil etmektedir. Çünkü işletmelerin, bir tarafına gözünüzü tamamen kapatmış oluyorsunuz. Oysa TMS,

¹³² Tarık Ziyad Ve Diğerleri, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2015, s.291.

¹³³ Eyüpgiller, s.28.

şirketlerin tüm yatırımlarını finansal tablolarda yer vererek, bilgi kullanıcılarına daha sağlıklı bir veri sunumu sağlar.

Örnek-5: İhraç Kayıtlı Satış ve KDV İadesi

Y işletmesi 12.11.20XX tarihinde 200.000-TL'lik zeytinin (%18 KDV hariç), yurt dışına satış amacı ile yurt içinde yerleşik X işletmesine satışını gerçekleştirmiştir.

VUK'na ve TDHP'na göre ihracat kayıtlı satışın muhasebe kaydı:

120- ALICILAR HS. 120.02- Yurt İçi İhracata Aracı Alıcılar	200.000-TL	
192- DİĞER KDV HS. 192.02- Tecil Edilebilir KDV	36.000-TL	
601- YURT DIŞI SATIŞLAR HS. 601.03- İhraç Kayıtlı Satışlar		200.000-TL
391- HESAPLANAN KDV HS. 391.02- İhraç Kayıtlı Satıştan Tahsil KDV		36.000-TL
(İhraç kayıtlı satış ve iade edilecek kdv)		

391- HESAPLANAN KDV HS. 391.02- İhraç Kayıtlı Satıştan Tahsil KDV	36.000-TL	
392- DİĞER KDV HS. 392.01- İhraç Kayıtlı Satış KDV Tecili		36.000-TL
(Tecil edilen KDV ilgili hesaplara alınması)		

Tescili gerçekleştirilen KDV'nin üç ay içinde fiili ihracat gerçekleştirilirse, kdv iade işlemi ve terkin kaydı:

392- DİĞER KDV HS. 392.01- İhraç Kayıtlı Satış KDV Tecili	36.000-TL	
192- DİĞER KDV HS. 192.01- Ertelenen KDV		36.000-TL
(Fiili ihracat gerçekleşmesi ile terkin kaydı)		

İhraç kaydı ile yapılan ihracatta üç ay içinde gerçekleşmezse 392 kodlu hesap bakiyesi 360 kodlu hesaba devredilerek, gecikme zammı ile KDV ödenir.

VUK ve TMS arasındaki farklar aşağıda açıklanmıştır:

Türk vergi mevzuatı ile Tekdüzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartları arasında, ihraç kayıtlı satışlar ile KDV iade konusunda uygulama farkı yoktur.

Örnek-6: Yurtdışı Fuar Katılımı İçin Devlet Yardımı/Teşviki

Turizm sektöründe faaliyette bulunan C işletmesinin 20XX Aralık ayında 5.000-TL fuar katılım destek ödemesi, geri ödemesiz olarak yapılmıştır.

VUK'na ve TDHP'ye göre devlet yardım/teşviklerinin muhasebe kaydı:

100- KASA HS. 649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS. (Devletin yurtdışı fuar katılım yardım ödemesi)	5.000-TL	5.000-TL
--	----------	----------

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardına göre devlet yardımlarının muhasebe kaydı:

100- KASA HS. 648- DEVLET TEŞVİK GELİRLER VE KARLARI HS. (Devletin yurtdışı fuar katılım yardım ödemesi)	5.000-TL	5.000-TL
---	----------	----------

VUK ve TMS arasındaki farklar aşağıda açıklanmıştır:

Bu örnek uygulamadan anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre devlet destekleri arasında fark yoktur. Her iki uygulamada da bu destek ödemeleri 6 nolu hesaplar ile gelir tablosuna aktarılır.

Küreselleşen ekonomide ülkeler, uluslararası ekonomide yer alabilmek için ihracat teşvikleri ve yabancı yatırımcılara yönelik teşvik uygulamaktadır. Böylece yerli işletmeler güçlenerek, girmedikleri sektörlerle girme imkânı sağlayarak, ülke ekonomisi canlanmaktadır. İşletmelerin devlet tarafından belirlenen bir takım koşul

ve yükümlülükleri yerine getirmeleri halinde teşviklere hak kazanmaktadırlar. Tekdüzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre gelir hesabında “64-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar” bölümünde muhasebeleştirilir. Bunu sebebi, elde edilen gelir ve karların, ana faaliyet dışı elde edilmesidir.¹³⁴

Örnek-7: İştirak işletmelerinde Varlıkların Değerlendirilmesi

A işletmesi Z işletmesinin %20 hisselerini 01.01.20XX tarihinden itibaren elinde bulundurmaktadır. Z işletmesi iştirak konumundadır, 31.12.XX tarihi itibarıyla öz kaynaklarında 50.000 TL artış olmuştur ve 40.000 TL’lik kısmı dönem karından, 10.000 TL’lik kısmı ise varlıkların değerlendirilmesinden meydana gelmiştir.

VUK ve TDHP göre iştirak işletmelerinde varlıkların değerlendirilmez, bu sebeple muhasebe kaydı yapılmayacaktır. Tekdüzen Hesap Planına göre, iştirak yatırımlarında sadece kar dağıtımını yani temettü gelir veya zararın kaydı yapılabilir.

TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardına göre iştirak işletmelerinde varlıkların değerlendirilmesinin muhasebe kaydı:

242- İŞTİRAKLER HS.	10.000-TL	
649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS. [İştirakin dönem karından alınacak pay; 40.000 TLx%20=8.000 TL]		8.000-TL
52X- ÖZKAYNAK YÖNT. DEĞ. ARTIŞ/AZALIŞ HS. [İştirakin değerlem karından alınacak pay; 10.000 TLx%20=2.000 TL]		2.000-TL
(Öz kaynaklar yöntemine göre, iştiraklerden gelen kar payının kaydı)		

¹³⁴ Ömer Tekşen, “TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırımı Sağlanan Desteklerin Muhasebe Ve Vergi Açısından İncelenmesi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 2, 2010, s.451.

<p>52X- ÖZKAYNAK YÖNT. DEĞER. ARTIŞ/AZALIŞ HS.</p> <p style="text-align: center;">48X- ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HS.</p> <p style="text-align: center;">[İştirakin değerlemesinden doğan ertelenmiş vergi; 2.000 TLx%5=500 TL]</p> <p>(Özkaynaklar yöntemine göre, ertelenmiş vergi kaydı)</p>	500-TL	500-TL
---	--------	--------

VUK ve TMS arasındaki farklar aşağıda açıklanmıştır:

Bu örnek uygulamadan anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre iştirak yatırımlarının değerlendirilmesi ve finansal tablolara yansıtılması konusunda önemli bir farklılık söz konusudur.

TMS 28 Standardına göre iştirak yatırımları öz kaynak yöntemi ile değerlemeye tabi tutularak gelir veya giderler finansal tablolara yansıtılır ve ertelenmiş vergiye sebep olurken; TDHP ile VUK'na göre iştirak yatırımları değerlendirildiğinde sadece temettüler finansal tablolara yansıtılır, iştirakin durumunu gösteren gelir ve giderler finansal tablolara yansıtılmaz.

Bir diğer farklılık ise Tekdüzen Hesap Planına göre iştirak yatırımında hisselerin elde edilmesi esnasında katlanılan işlem maliyetleri (komisyonlar gibi) dönem gideri olarak kayıtlara alınırken, TMS 28 Standardı açısından tüm işlem maliyetleri “elde edilme maliyeti” olarak iştirakin defter değerine ilave edilir.¹³⁵

Örnek-8: Yurtdışı Alıcılar Hesabının Şüpheli Hale Gelmesi

İşletme, yurtdışında taşeronu olduğu A işletmesinden alacağı 20.860-TL'lik hakkedişi bir yıldır tahsil edememektedir. 30.09.20XX tarihi itibarıyla yurtdışında bulunan şantiyedeki yıllara yaygın inşaat ve onarım çalışmasına ara vermiştir ve alacağını şüpheli alacaklara almaya karar vermiştir.

Vergi Usul Kanunu Ve Tekdüzen Hesap Planına göre yurtdışı alacağın şüpheli hala gelmesi yeterli değildir, bu sebeple muhasebe kaydı yapılmayacaktır. Karşılık ayırmak için alacağın icra safhasında olması, alacağın teminata bağlanması şartlar vardır.

¹³⁵ Gökgöz, s.18.

TMS-18 Hasılat Standardı ve TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar Standardına göre yurtdışı alacağın şüpheli hale gelmesinin muhasebe kaydı:

128- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS. 120- ALICILAR HS. (Yurtdışı ticari alacağının şüpheli hale gelmesi)	20.860-TL	20.860-TL
---	-----------	-----------

654- KARŞILIK GİDERLERİ HS. 129- ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞ. HS. (Yurtdışı ticari alacaklar karşılığı)	20.860-TL	20.860-TL
--	-----------	-----------

VUK ve TMS arasındaki farklar aşağıda açıklanmıştır:

Bu örnek uygulamadan anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanunu'na göre yurtdışı ticari alacağın şüpheli hale gelmesi ve karşılık ayrılabilmesi için fiili tespit yöntemi geçerlidir. Yani, alacakların icra veya mahkeme safhasında olmadan karşılık ayrılmaz. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların, işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Ancak daha önce muhasebeleştirilmiş olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilmeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçtaki tutar düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Buradaki dikkat çeken en önemli husus, VUK'un aksine TMS'ye göre işletmelerin, geçmiş tecrübelerine dayalı tahminleri ile alacaklarını analiz ederek, tahsil kabiliyeti olmayan müşterilerini tespit ederek, yasal takibe gerek kalmaksızın karşılık ayırabilirler.

5.2. İthalat İşlemlerinde Kullanılan Hesaplar

İthalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde, ithal edilen malın maliyetinin hesaplanarak muhasebe kaydının yapılmasıdır. İthalatın başlaması ve tamamlanması sürecinde, malın maliyeti hesaplanır. İthalat maliyeti, sigorta ve navlun bedeli, gümrükte ödenen vergiler, nakliye, komisyon ve damga vergisi gibi gider kalemlerinden oluşmaktadır. İthalat işlemlerinde dikkat edilmesi gereken husus, aşağıdaki hesapların Tekdüzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre işleyiştir.

- Yurtdışı Satıcılar Hesabı
- Yurtdışı Verilen İthalat Sipariş Avansları Hesabı
- Yabancı Paralı Banka Kredileri Hesabı
- Stoklar Hesabı

Bu hesaplar, yurt dışından mal ve hizmet ithalatı sonucu ortaya çıkan borçların, verilen ithalat sipariş avansların, ithal edilen stokların ve ithalat banka kredilerinin takip edildiği hesaplardır. Yurtdışı borçlar “320- Satıcılar Hesabı”, yurtdışı verilen ithalat sipariş avansları “159- Verilen Sipariş Avansları Hesabı”, yurtdışı ithalat banka kredileri “300- Banka Kredileri Hesabı” ve yurtdışı stoklar ise mahiyetine göre “150- İlk Madde Ve Malzeme Hesabı”, “152- Mamuller Hesabı”, “153- Ticari Mallar Hesabı” , “154- Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” , “155- Tamamlanmış Hizmet Maliyeti” , “157- Diğer Stoklar Hesabı” ve “158- Stok değer Düşüklüğü Karşılığı (-)” kullanılmaktadır. Bu bölümde ithalat işlemlerinin, Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı karşısındaki durumu örnek uygulamalar ile açıklanacaktır

Örnek-1: İthalat Kaydı - İthalat Kur Farkı Kaydı

İşletme akü ticareti için 09.10.20XX tarihinde yurt dışından fatura bedeli 100.000-\$ olan bir cihazı ithal etmiştir. Bu tarihte 1 \$=2,20 TL'dir. Cihazın gümrükten çekilmesi sırasında 600-TL ödenmiştir. Ayrıca cihazın işletmeye getirilmesi için 2.000-TL nakliye, 1.000-TL sigorta primi ödenmiştir. Malın gümrük girişi 25.10.20XX'dır ve 1 \$ = 2,23 TL'dir.

VUK'na ve TDHP'na göre ithalat işleminin ve ithalat kur farkının muhasebe kaydı:

159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. Fatura Bedeli: 220.000-TL Gümrük Vergisi: 600-TL Nakliye Bedeli: 2.000-TL Sigorta Primi: 1.000-TL 320- SATICILAR HS. (Malın İthalatı)	223.600-TL	223.600-TL
--	------------	------------

153- TİCARİ MALLAR HS. 159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. (Malın gümrükten çekilmesi)	223.600-TL	223.600-TL
---	------------	------------

159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. 320- SATICILAR HS.	3.000-TL	3.000-TL
153- TİCARİ MALLAR HS. 159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. (Kur Farkı)	3.000-TL	3.000-TL

TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre ithalat işlemi ve ithalat kur farkının muhasebe kaydı:

159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. Fatura Bedeli: 220.000-TL Gümrük Vergisi: 600-TL Nakliye Bedeli: 2.000-TL Sigorta Primi: 1.000-TL 320- SATICILAR HS. (Malın İthalatı)	223.600-TL	223.600-TL
--	------------	------------

153- TİCARİ MALLAR HS. 159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. (Malın gümrükten çekilmesi)	223.600-TL	223.600-TL
---	------------	------------

780- FİNANSMAN GİDERİ HS. 320- SATICILAR HS. (Kur Farkı)	3.000-TL	3.000-TL
--	----------	----------

VUK ve TMS arasındaki kur farkı aşağıda açıklanmıştır:

	VUK	TMS
İthal Edilen Ticari Mal	226.600-TL	223.600-TL
Kur Farkı - Finansman Gideri		3.000-TL

Bu örnek uygulamadan anlaşılacağı üzere ithalat işleminde kur farkı, Vergi Usul Kanununa göre 159-Verilen Sipariş Avansında izlenir, oradan da malın maliyetine dâhil edilirken, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre finansman gideri olarak değerlendirilerek, 6 nolu hesaplar ile gelir tablosuna aktarılır.

TMS-2 Stoklar Standardının dış ticaret işlemlerine mevcut uygulamadan farklı olarak getirdiği yenilik, ithalat durumunda oluşan vade veya kur farkının, “159-Verilen Sipariş Avansları Hesabı” yerine 6 nolu hesaplarda gösterilerek, malın kur farkından arındırılmış yani gerçek değeri ile gösterimi sağlanmaktadır. Bu durum, finansal tablolardaki stokların gerçekçi bir gösterim ile sunulmasını sağlamaktadır. Türk vergi mevzuatına göre “159- Verilen Sipariş Avansları Hesabı” da, izlenen kur farkları zira 6 nolu hesaplara aktarılacağından, vergi hesaplamalarında yine dikkate alınacaktır. Her iki uygulamada da önemli bir farklılık söz konusu değildir, sadece finansal raporlama usulü farklılık gösterir.¹³⁶

Örnek-2: Stok Hesabı – Değer Düşüklüğü

İşletme mamullerinin tahmini satış fiyatını 96.000-TL'dir. İşletmede bulunan bu mamullerin maliyet bedeli ise 100.000-TL iken, yapılan tespit sonucu, tahmini net gerçekleştirilebilir mamul değeri 95.000-TL'dir.

¹³⁶ Ahmet Ağsakal, Gökhan Baral, “Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 2 Stoklar Ve TMS 18 Hasılat Standartları Kapsamında İncelenmesi”, [Electronic Version] Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 48, Nisan 2016, s.291.

VUK'na ve TDHP'na göre stok hesabında deęer dūřuklūęünün muhasebe kaydı:

654- KARŐILIK GİDERLERİ HS. 158- STOK DEęER DÜŐÜKLÜęÜ KARŐ. GİD. HS. (VUK'na göre deęer dūřuklūęü karŐılıęı)	4.000-TL	4.000-TL
---	----------	----------

TMS-2 Stok Standardına göre stok hesabında deęer dūřuklūęünün muhasebe kaydı:

654- KARŐILIK GİDERLERİ HS. 158- STOK DEęER DÜŐÜKLÜęÜ KARŐ. GİD. HS. (TMS göre deęer dūřuklūęü karŐılıęı)	5.000-TL	5.000-TL
--	----------	----------

VUK ve TMS arasındaki farklar aşağıda açıklanmıştır:

	VUK	TMS
Yurtdışı Satış	96.000-TL	96.000-TL
Maliyet Bedeli	100.000-TL	100.000-TL
Net Gerçekleşebilir Değer	...	95.000-TL
Stok Deęer Dūřuklūęü KarŐılıęı Gideri	4.000-TL	5.000-TL

Bu örnek uygulamadan anlaşılacaęı üzere, Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları'na göre stok deęer dūřuklūęü, her iki uygulamada da 6 nolu hesap ile gelir tablosuna aktarılır. Farklılık sadece stok deęer dūřuklūęünü hesaplama noktasındadır. TMS-2 Standardına göre stok deęer dūřuklūęü hesaplanırken, stoklar maliyet bedelleri ya da net gerçekleŐebilir deęerlerinden, deęeri dūŐük olan tutar ile deęerlendirilir. Vergi Usul Kanuna göre ise, sadece maliyet bedeli ile stok deęer dūřuklūęü tespit edilmektedir.

Örnek-3: Yabancı Paralı Banka Kredisi

İŞletme 01.11.20XX tarihinde yurt dışından 100.000-\$ karşılığında ticari mal ithalatı gerçekleŐtirme için sipariş vermiŐ ve 60 gün vadeli akreditif açtırmıŐtır ve bu tarihteki 1 \$ = 2,80 TL'dir. Gümrük işlemlerinin tamamlanmasıyla birlikte

fiili ithalat gerçekleşmiştir. Fiili ithalat tarihi olan 10.11.20XX tarihinde 1 \$ = 2,85 TL'dir. Vade sonunda ithalat bedeli bankaya talimat verilerek ödenmiştir ve ödenme 30.11.20XX tarihinde 1 \$ = 2.70 TL olmuştur.

VUK'na ve TDHP'na göre yabancı paralı banka kredisinin muhasebe kaydı:

159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. [Yurtdışı Verilen Sip.Avanı; 100.000\$ \times 2.80=280.000-TL] 300- BANKA KREDİLERİ HS. [Vadeli Akreditif; 280.000-TL] (Yabancı paralı kredi kullanımı ve yurtdışı verilen sipariş avans)	280.000-TL	280.000-TL
153- TİCARİ MALLAR HS. 159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. (Malın gümrükten çekilmesi)	280.000-TL	280.000-TL
300- BANKA KREDİLERİ HS. 159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. [280.000TL - (100.000\$ \times 2.70) = 10.000 TL] 102- BANKALAR HS. [100.000\$ \times 2,85 = 285.000 TL] (Yabancı paralı kredinin geri ödenmesi)	280.000-TL	10.000-TL 270.000-TL
159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. 153-TİCARİ MALLAR HS. (Kur farkının ticari maldan düşülmesi)	10.000-TL	10.000-TL

TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı Ve TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardına göre yabancı paralı banka kredisinin muhasebe kaydı:

159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. [Yurtdışı Verilen Sip.Avanı; 100.000\$ \times 2.80=280.000-TL] 300- BANKA KREDİLERİ HS. [Vadeli Akreditif; 280.000-TL] (Yabancı paralı kredi kullanımı ve yurtdışı verilen sipariş avans)	280.000-TL	280.000-TL
--	------------	------------

153- TİCARİ MALLAR HS. 159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. (Malın gümrükten çekilmesi)	280.000-TL	280.000-TL
---	------------	------------

300- BANKA KREDİLERİ HS. 646- KAMBİYO KARLARI HS. [280.000TL - (100.000\$X2.70) = 10.000 TL] 102- BANKALAR HS. [100.000\$X2,85 = 285.000 TL] (Yabancı paralı kredinin geri ödenmesi)	280.000-TL	10.000-TL 270.000-TL
---	------------	-------------------------

Bu örnek uygulamadan anlaşılacağı üzere (örnekte kur farkı ile ilgilendiğinden ithalata ilişkin banka, gümrük masrafı ve vergiler dikkate alınmamıştır), Vergi Usul Kanununa göre kur farkı 159-Verilen Sipariş Avanslarına, oradan da malın maliyetine alınır, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına göre kur farkı ise 6 nolu hesaplara alınır.

Örneğin-3 Devamı: Sipariş avansı dönem sonuna denk gelmesi durumunda, dövize dayalı kayıt edilen avans hesabı değerlemeye tabi tutulacaktır. Buna göre 31.12.20XX tarihinde döviz 1\$ = 2,78 TL'dir.

656- KAMBİYO ZARARLARI HS. 159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. [280.000TL - (100.000\$X2.78) = 2.000 TL] (Yurtdışı verilen siparişin dönem sonunda/ 31.12.20XX; değerlemesi sonucu oluşan kur farkı)	2.000-TL	2.000-TL
---	----------	----------

Bu örnek uygulamadan anlaşılacağı üzere, TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardına göre ithal edilen mal veya varlık, özellikli olup olmama yönünden değerlendirilmektedir. Söz konusu ticari mal, özellikli mal olmadığından ithalatta oluşan kur farkı gider olarak kaydedilmiştir. Standarda göre, özellikli mal vasfına

uygun bir varlık ithalatında kur farkı veya finansman gideri sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilmez ve yatırım maliyetine dâhil edilir.¹³⁷

5.3. Yabancı Paralı İşlemlerde Kullanılan Hesaplar

Yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde, ithalatçı ve ihracatçı firmaların yabancı paralı işlemleri ve bu işlemlerin kur değerlemesi üzerinde durulacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, aşağıdaki hesapların Tekdüzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartları'na göre işleyişidir.

- Yabancı Paralı Kasa
- Yabancı Paralı Banka
- Yabancı Paralı Çekler
- Yabancı Paralı Senetler
- Yabancı Paralı Cari Hesaplar

Bu hesaplar, yurt dışı mal ve hizmet ithalatı veya ihracatı sonucunda ortaya çıkan alacak ve borçların veya mevcut varlıkların izlendiği hesaplardır. Yabancı paralı kasa “100- Kasa Hesabı”, yabancı paralı banka “102- Bankalar Hesabı”, yabancı paralı çekler “101-Alınan Çekler Hesabı” ve “103- Verilen Çekler Hesabı”, yabancı paralı senetler “121- Alınan Senetler Hesabı” ve “321- Borç Senetleri Hesabı”, yabancı paralı cariler “120- Alıcılar Hesabı” ve “320- Satıcılar Hesabı” kullanılmaktadır. Bu bölümde yabancı paralı işlemlerin, Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı karşısındaki durumu örnek uygulamalar ile açıklanacaktır.

Örnek-1: Yabancı Paralı Banka

a) İşletme 31.12.20XX tarihli bilançoda görülen, banka hesabında 760.000-TL, vadeli yabancı paralı mevduat olarak 30.08.2016 tarihinde aylık %2'den vadeli yatırılan 700.000-TL(300.000- \times 2,33)'in, dönem sonu basit faizi işlenmiş halidir. Bu yabancı paralı mevduat hesabı 6 aylık olarak bankaya yatırılmış ve 30.01.2016 tarihinde 750.000-TL olarak bankadan geri alınacaktır. Bu hesabın TFRS-9 uyarınca

¹³⁷ Yunus, s.77.

31.12.20XX tarihindeki itfa edilmiş maliyet değeri 729.400-TL'ye karşılık gelmektedir.

b) Önceki dönemden gelen 120.000-TL (50.000-\$x2,40) vadeli yabancı paralı hesap için 30.01.20XX tarihinde 3.000-TL faiz tahakkuk ettirilmiştir. TFRS-9 uyarınca bu hesap 20XX yılı için tahakkuk eden faiz 3.750-TL'dir. Bu hesap 30.01.2017 tarihinde kapatılmıştır.

VUK'na ve TDHP'na göre yabancı paralı banka hesabından elde edilen faizin muhasebe kaydı:

102- BANKALAR HS. 642- FAİZ GELİRLERİ HS. (Yabancı paralı mevduat hesabının faiz gelir kaydı)	63.000-TL	63.000-TL
---	-----------	-----------

TMS-18 Hasılat Standardı ve TFRS-9 Standardına göre yabancı paralı banka hesabından elde edilen faizin muhasebe kaydı:

102- BANKALAR HS. 642- FAİZ GELİRLERİ HS. (Yabancı paralı mevduat hesabının faiz gelir kaydı)	33.150-TL	33.150-TL
---	-----------	-----------

VUK ve TMS arasındaki farklar aşağıda açıklanmıştır:

	VUK	TMS
Yabancı Paralı Banka (Vadeli)	760.000-TL	729.400-TL
Faiz Geliri	63.000-TL	33.150-TL
	(60.000+3.000)	(29.400+3.750)

Bu örnek uygulamadan anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı ile Türkiye Muhasebe Standartları açısından değerlendirildiğinde muhasebe kaydında bir farklılığın olmadığını, her iki uygulamada da 6 nolu hesapların kullanılarak gelir tablosuna intikal ettirildiği görülmüştür. Buradaki tek farklılık, faizin hesaplama yöntemi ile ilgilidir.

Örnek-2: Yabancı Paralı Borç Senetleri

İşletme, 30.09.20XX tarihinde, borçlusu olduğu YZ işletmesinden 10.000-\$ borç senedini likidite sıkıntısı sebebiyle YZ işletmesi ile tekrar anlaşarak 10.500-\$ olan 3 ay vadeli yeni bir senet düzenlemiştir. Senet verildiğinde alış kuru 1\$=2,85 TL, 30.09.2016 tarihindeki alış kuru 1\$= 2,90 TL'dir.

VUK ve TDHP ile TMS 'ye göre yabancı paralı borç senedinin başka bir borç senedi ile değiştirilmesinin muhasebe kaydı:

321- BORÇ SENETLERİ HS. [10.000-\$ x 2,85 = 28.500-TL]	28.500-TL	
656- KAMBIYO ZARARLARI HS. [Kur farkı; 525-TL]	525-TL	
780- FİNANSMAN GİDERLERİ HS. [500-\$ x 2,85 = 1.425-TL]	1.425-TL	
321-BORÇ SENETLERİ HS. [10.500-\$ x 2,90 = 30.450-TL]		30.450-TL
(Yabancı paralı borç senedinin yeni bir borç senedi ile değiştirilmesi kaydı)		

VUK ve TMS arasındaki farklar aşağıda açıklanmıştır:

Bu örnek uygulamadan anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanunu ve TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre yabancı paralı borç senedinin başka bir vadeli senet ile değiştirilmesi durumunda oluşan kur farkı ve vade farkı gideri, her iki uygulamada da aynı şekilde 6 nolu hesaplar ile gelir tablosuna aktarılmıştır.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler kapsamında kullanılan yabancı paralı nakit, banka, çek, senetler ve diğer varlıklar TMS-12 Kur Değişiminin Etkileri Standartları kapsamında ortaya çıkan kur farkları, oluştukları dönemde kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Standarda göre, kur farkından doğan kar "646- Kambiyo Karları Hesabı" kullanılırken, kur farkından doğan zararda ise "656- Kambiyo Zararları Hesabı" kullanılır.

Yabancı paralı işlemler ülkemizdeki durumu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 215. maddesine göre, Türk para birimi ile tutulması gerekmektedir. Ancak bu durum, 5228 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda yapılan değişikliklerle, şartlara uyan tacirlere, defterde Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla, yabancı bir dilden de kayıt yapma ve yabancı para birimi ile belge düzenleyebilme imkânı getirilmiştir. 5228 Sayılı Kanununun 7/2b.maddesine göre bu istisnai durumdan faydalanabilecek tacirler, “İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurtdışında kurulan şirketlerin Türkiye’ye ayrılan ödenmiş sermayesi) ez az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin %40’ı, ikametgahı, kanunu ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilmektedir.”¹³⁸

¹³⁸ Ercan Bay, s.12-13.

5.4. Karşılaştırmalı Mali Tablolar ¹³⁹

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmet veren, XYZ İşletmesinin Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı ile Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında karşılaştırmalı 31.12.20XX tarihli gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

01.01.20XX-31.12.20XX TARİHLİ GELİR TABLOSU / KAR-ZARAR DURUM TABLOSU (VUK / TMS)						
HESAP ADI	VUK Değerleri - Cari Dönem		TMS Değerleri - Cari Dönem		Zamanlama Farkları	Geçici – Aktif / Pasif
	31.12.20XX		31.12.20XX			
A. BRÜT SATIŞLAR		1.414.640		1.792.640	-378.000	Evet - Pasif
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	952.000		1.150.000			
602 DİĞER GELİRLER	462.640		642.640			
C. NET SATIŞLAR		1.414.640		1.792.640	-378.000	Evet - Pasif
D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-711.000		-769.000	58.000	Evet - Pasif
620 SATILAN MAMUL MALY. (-)	-541.000		-549.000			
621 SATILAN TİC.MAL.MALY. (-)	-100.000		-40.000			
622 SATILAN HİZMET MALY. (-)	-70.000		-180.000			
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI(=)		703.640		1.023.640	-320.000	Evet - Pasif
E. FAALİYET GİDERLERİ (-)		-269.500		-269.500	0	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	-269.500		-269.500			
FAALİYET KARI VEYA ZARARI(=)		434.140		754.140	-320.000	Evet - Pasif
F. DİĞ.FAAL.OLAĞAN GEL.VE KARLAR		69.000		108.350	-39.350	Evet - Pasif
642 FAİZ GELİRLERİ	63.000		88.150			
646 KAMBİYO KARLARI	6.000		20.200			
G. DİĞ.FAAL.OLAĞAN GİD.VE ZAR.(-)		-5.900		-13.400	7.500	Evet - Aktif
654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)	-3.500		-9.000			
656 KAMBİYO ZARARLARI (-)	-2.400		-4.400			
H. FİNANSMAN GİDERLERİ		-5.500		-8.500	3.000	Evet - Aktif
660 KISA VAD. BORÇLANMA GİD.(-)	-5.500		-8.500			
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR(=)		491.740		840.590	-348.850	Evet - Pasif
I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		22.000		22.000	0	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	22.000		22.000			
J. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZARARLAR (-)		-1.200		-9.200	8.000	Evet - Aktif
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR.(-)	-1.200		-9.200			
690 DÖNEM KARI VEYA ZAR. (=)		512.540		853.390	-340.850	Evet - Pasif
691 DÖN.KAR.VER.DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ(-)		102.508		170.678	-68.170	Evet - Pasif
691 ERTELENMİŞ VERGİ (-)				40.259	-40.259	Evet - Pasif
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI (=)		410.032		642.453	-232.421	Evet - Pasif

¹³⁹ Tarafımızdan hazırlanan kapsamlı monografi sonuçları, bilanço ve gelir tablosunda geçici farkların açıklanması amacı ile kullanılmıştır.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmet veren, XYZ işletmesinin Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı ile Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında karşılaştırmalı 31.12.20XX tarihli bilanço aşağıdaki gibidir.

01.01.20XX-31.12.20XX TARİHLİ BİLANÇO (VUK / TMS)						
HESAP ADI	VUK (Vergi) Değerleri	TMS (Muhasebe) Değerleri	Geçici Farklar		Ertelenmiş Vergi	
			İndirilebilir Geçici Farklar(İGF)	Vergilendiril. Geçici Farklar(VGF)	Ertelenen Vergi Varlığı(EVV)	Ertelenmiş Vergi Yükümlüğü(EVY)
<i>I. DÖNEN VARLIKLAR</i>	<i>8.008.940</i>	<i>8.570.234</i>	-	-	-	-
10. Hazır Değerler	3.529.100	3.529.100	-	-	-	-
11. Menkul Kıymetler	1.323.706	1.566.000	-	-	-	-
110. Hisse Senedi Değer Artışı	-	[+242.294]	-	242.294	-	48.459
12. Ticari Alacaklar	1.204.134	1.424.134	-	-	-	-
120. Alıcılar (Dövizli)	-	[+220.000]	-	220.000	-	44.000
128. Şüpheli Ticari Alacaklar	-	50.000	-	-	-	-
129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karş.(-)	-	[-50.000]	50.000	-	10.000	-
15. Stoklar	1.872.000	1.861.000	-	-	-	-
158. Stok Değer Düşüklüğü Karş.(-)	-	[-11.000]	11.000	-	2.200	-
17. Yıllara Yaygın İnş.Onarım Maliy.	80.000	190.000	-	-	-	-
170. Yıllara Yaygın İnş.Onar.Maliy.	-	[+110.000]	-	110.000	-	22.000
<i>II. DURAN VARLIKLAR</i>	<i>3.309.000</i>	<i>3.284.000</i>	-	-	-	-
25. M. Duran Varlıklar	2.489.000	2.464.000	-	-	-	-
257. Birikmiş Amortisman(-)	[150.000]	[125.000]	-	25.000	-	5.000
26. M.Olmayan Duran Varl. Net	820.000	820.000	-	-	-	-
<i>AKTİF TOPLAMI</i>	<i>11.317.940</i>	<i>11.854.234</i>	<i>61.000</i>	<i>597.294</i>	<i>12.200</i>	<i>119.459</i>

01.01.20XX-31.12.20XX TARİHLİ BİLANÇO (VUK / TMS)						
HESAP ADI	VUK (Vergi) Değerleri	TMS (Muhasebe) Değerleri	Geçici Farklar		Ertelenmiş Vergi	
			İnd. Geçici Farklar (İGF)	Verg. Geçici Farklar (VGF)	Ertelenen Vergi Varlığı (EVV)	Ertelenmiş Vergi Yüküml. (EVY)
III. KISA VAD.YAB.KAYN.	827.908	1.142.908	-	-	-	-
30. Mali Borçlar	550.000	550.000	-	-	-	-
32. Ticari Borçlar	130.000	145.000	-	-	-	-
320. Satıcılar (Dövizli)		[+15.000]	15.000	-	3.000	-
35. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Gelirleri	-	300.000	-	-	-	-
350. Yıllara Yayg. İnş. Ve Onarım Gelir.	-	[+300.000]	300.000	-	60.000	-
36. Ödenecek Vergi ve Fonlar	45.400	45.400	-	-	-	-
37. Borç Ve Gider Karşılıkları	102.508	102.508	-	-	-	-
370. Dön.Kar.Verg.Yas.Yük.Karş.(Vergi Karı)	-	[+68.170]	-	-	-	-
IV. UZUN VAD.YAB.KAYN.	-	221.294	-	-	-	-
47. Borç Ve Gider Karşılıkları	-	20.000	-	-	-	-
472. Kıdem Tazminatı Karşılığı	-	[-20.000]	20.000	-	4.000	-
48. Ertelenmiş Vergiler	-	201.294	-	-	-	-
484. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	[+201.294]	-	-	-	-
V. ÖZ KAYNAKLAR	10.490.032	10.490.032	-	-	-	-
50. Ödenmiş Sermaye	10.000.000	10.000.000	-	-	-	-
54. Kar Yedekleri	80.000	80.000	-	-	-	-
542. Olağanüstü Yedekler (Kıdem Taz.)	[+80.000]	[+80.000]	-	-	-	-
59. Dönem Net Kârı (Zararı)	410.032	410.032	-	-	-	-
590. Dönem Net Karı	-	[+232.421]	-	-	-	-
PASİF TOPLAMI	11.317.940	11.854.234	335.000	-	67.000	-

Ertelenen vergi hesaplaması aşağıda açıklanmıştır:

Vergilendirilebilir Geçici Fark = Aktif Farklar Toplamı – Pasif Farklar Toplamı

VGF = (597.294 TL – 61.000 TL) – (335.000 TL)

VGF = 201.294 TL

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü = Vergilendirilebilir Geçici Fark – Vergi Oranı

EVY = 201.294 TL x 0,20

EVY = 40.259 TL

Ödenecek / (Hesaplanan) Kurumlar Vergisi = Mali Kar x Vergi Oranı

HKV = 853.390 TL x 0,20

HKV = 170.678 TL

Vergi Karşılığı İle Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Muhasebe Kaydı:

691- DÖN.KAR.VERG.YAS.YÜK. KARŞ. HS. 691.01. Yasal Vergi Karşılığı: 170.678 TL 691.02. (EVY) Gider Etkisi: 40.259 TL 370- DÖN.KAR.VERG.YAS.YÜK.KARŞ. HS XXX- ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM. HS. (Vergi karşılığı ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebe kaydı)	210.937	170.678 40.259
---	---------	-------------------

Mali Tabloların Ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Değerlendirilmesi:

Türk vergi mevzuatı ve Tekdüzen Hesap Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları, genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkeleri esas alındığında, özünde aynı şeyleri ifade etmekle birlikte farklı şekilde raporlanmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, finansal tabloların güvenilirliği üzerinde durulmuştur. Finansal tabloların değerlemeye tabi tutulması, parasal tutarların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesini sağlar. Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında yapılan değerlemeler sonucu, bilanço ve gelir tablosu kalemleri doğru ve güvenilir bilgiler sunar.

Ülkemizde uygulanan muhasebe anlayışında varlıkların değerlendirilmesinde temel yöntem, tarihi maliyet yöntemidir. Bu yöntem değişen koşulları yansıtmadığından, finansal tabloların doğru bilgi vermesine engel olmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartlarında ise uygulanan değerlendirme yöntemi, cari değer yaklaşımıdır. Bu yöntem ile finansal tablo kalemlerinin gerçeğe uygun değeri tespit edilebilir. Gerçeğe uygun değer yöntemi ile tarihi maliyet yöntemi karşılaştırıldığında, gerçeğe uygun değer yönteminin finansal tabloların hazırlanması ve daha sağlıklı raporlanması amacıyla, daha iyi hizmet ettiği uygulamalar sonucunda rahatlıkla söylenebilir. Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartları, ticari bilanço ve gelir tablosunun oluşumu ile ilgiliyken, Türk vergi mevzuatında hükümler ise, bilanço ve gelir tablosu vergi matrahının hesaplanması ile ilgilidir. Bu kapsamda, Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk vergi mevzuatı karşılaştırıldığında en belirgin farklılığın, değerlendirme ve mali kar ile ticari kar arasındaki fark olduğu görülmektedir. Bu durum, “ertelenmiş vergi varlığını” ortaya çıkarmıştır. Ertelenmiş vergi varlığı, “TMS 12 Gelir Vergisi” Standardı ve KOBİ TRFS kapsamında raporlanmaktadır.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler ile alakalı Türkiye Muhasebe Standartlarının, TDHP etkilediği hesaplar aşağıdaki tabloda sıralanmıştır:

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetleri ilgilendiren Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)	Türkiye Muhasebe Standartlarının, Tekdüzen Hesap Planında etkilediği hesaplar	
	Bilanço Hesapları	Gelir Tablosu Hesapları
TMS 2 Stoklar Standardı	1 Nolu Hesaplar; 150-151-152-153-154-157-158-159	7 Nolu Hesaplar; 740-741
TMS 18 Hasılat Standardı	1 Nolu Hesaplar; 100-101-120-121-128-129	6 Nolu Hesaplar; 600-601-602-642
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı	1 Nolu Hesap; 170	6 Nolu Hesaplar; 601
	3 Nolu Hesaplar; 350	7 Nolu Hesaplar; 740-730-720
TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardı	1 Nolu Hesaplar; 100-101-103-110-120-121	6 Nolu Hesaplar; 646-656
	3 Nolu Hesaplar; 320-321	
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı	1 Nolu Hesaplar; 150-151-152 (Özellikli Varlık)	6 Nolu Hesap; 620 (Özellikli Varlık)
		7 Nolu Hesaplar; 770-760-740 (Özellikli varlık değilse, dönem gideri)
TMS 12 Gelir Vergileri Standardı	3 Nolu Hesap; 370	6 Nolu Hesaplar; 690-691-692
	4 Nolu Hesap; 484	
	5 Nolu Hesaplar; 590-591	
TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı	1 Nolu Hesaplar; 100-136	6 Nolu Hesaplar; 648-649
TMS 27 Konsolide Ve Bireysel Finansal Tabl. Standardı	Finansal Tablo; Ana ortaklığa ait Bilançolar	Finansal Tablo; Ana ortaklığa ait Gelir Tabloları
TMS 28 İştirakler Ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı	1 Nolu Hesap; 132	5 Nolu Hesaplar; 52X
	2 Nolu Hesap; 252	6 Nolu Hesaplar; 640-649-659

6. SONUÇ

Küreselleşme sürecinde uluslararası ticari ve ekonomik faaliyetlerin çeşitlenmesi ve artması sonucunda, finansal tablolar önemli hale gelmiştir. Bu durum, dünyada tüm işletmelerin; finansal tablolarının anlaşılır olması için, aynı standartları kullanması gereğini ortaya çıkarmıştır. UFRS, bu gereksinimler sonucu doğmuş ve gelişerek günümüze gelmiştir. Ülkemizdeki finansal bilgilerin uluslararası alanda karşılaştırılmasına imkân verecek TMS, uluslararası alanda işletmelerin kendilerini daha iyi ifade etmeleri açısından önemli aşamalar kaydetmiştir. Ülkemizde “vergi için muhasebe algısı” yerini, “bilgi için muhasebe algısı” çerçevesinde önemli bir dönüşüm yaşanmaktadır. Tekdüzen hesap planı ve Vergi Usul Kanunu dikkate alınarak oluşturulan mali tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları’na uyumlaştırılması, işletmeler için hayati önem arz etmektedir. Bu çalışmamız, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler konusunda Türk Vergi Sistemi Ve Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki benzer ve farklı yönleri görmek amacıyla yapılmıştır. Çalışmada yer verilen Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Usul Kanunu’nun yasal çerçevesi ile Türkiye Muhasebe Standartları’nın düzenleme hükümleri ışığında varılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

TMS 2 Stoklar Standardına göre, stok alımında (vade farkları, iskonto, maliyet ve değerleme) dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler açısından önemli farklılıklar söz konusu değilken, TMS ve VUK arasındaki en önemli farklılık ithalattaki kur farkı giderlerinde görülmektedir. VUK’na göre kur farkı giderleri 159 verilen sipariş hesabına alınırken, TMS ‘ye göre kur farkı giderleri 6 nolu hesaplarda izlenir. Bu durum, stokların finansal tablolarda kur farkından arındırılmasını sağlamış ve daha gerçekçi bir gösterim sağlamıştır ve vergi açısından bir farklılık yoktur.

TMS ve VUK arasındaki temel farklılık ise, stok değer düşüklüğü tespiti ve değerlemesi ile ilgilidir. VUK’na göre stok değer düşüklüğü sadece maliyet bedeli ile tespit edilirken, TMS’ye göre hem maliyet hem de net gerçekleşebilir değer ile dikkate alınır ve değeri düşen tutar ile değerlendirilir.

VUK’na göre stok değer düşüklüğü (deprem, yangın, su basması, doğal afet, bozulma, çürük, modası geçme vb.) tespiti takdir komisyonun kararına bağlı iken; TMS’ye göre net gerçekleşebilir değer tespiti, herhangi bir kişi, kurum veya

kuruluş gösterilmemiştir. İşletme tarafından yapılan değer düşüklüğünün hesaplanması güvenilir kanıtlara dayandırılması büyük bir öneme sahiptir. Her iki uygulamada da, stok değer düşüklüğü 6 nolu hesaplar ile finansal tablolara aktarılır.

TMS 18 Hasılat Standardına göre, hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından farklılık söz konusu değilken, TMS ve VUK arasındaki en önemli farklılık hasılatın gerçekleşme tarihinin tespiti noktasında ortaya çıkmaktadır. VUK'na göre fiili ihracat gerçekleştiği tarihte hasılat gerçekleşmiş olurken, TMS 'ye göre mal veya faydalar ölçülebilir şekilde firmaya geçtiğinde hasılat gerçekleşmiş sayılır. Bu durum, hasılatın raporlama zamanında farklılık yaratmakta ve dönem kaymasına sebebiyet vermektedir.

TMS ve VUK arasındaki bir diğer farklılık, şüpheli ticari alacaklar konusundadır. TMS 'ye göre işletmeler alacaklarını analiz ederek, tahsil kabiliyeti olmayan müşterilerini tespit ederek, yasal takibe gerek kalmaksızın karşılık ayırabilirken, VUK'na göre şüpheli alacaklara karşılık ayırabilmek için ya icra takibi ya da mahkeme kararı olması gerekir.

TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına göre, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler çerçevesinde TMS ve VUK arasında farklılıklar mevcuttur. VUK'na göre iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde değerlendirme ölçüsü tek iken, TMS'ye göre alternatifli değerlendirme ölçütlerine izin verilmiştir. Bu durumda temel farklılık, TMS-2 Standardında yapılan uygulama ve açıklamalar ışığında, kur farkları 6 nolu hesaplara aktarılma zamanı ile ilgilidir.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler açısından, stok alımıyla ilgili katlanılan faiz giderleri için TMS ve VUK arasında bir farklılığın olmadığını söyleyebiliriz. TMS'ye göre faiz gideri özellikli varlık ile ilgili ise varlığa ilave edilirken, özellikli varlık değil ise gelir tablosu hesaplarına aktarılır; VUK'na göre faiz giderini stok maliyetine veya gelir tablosu hesabına aktarma konusunda serbestlik vardır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre, yurtdışında yapılan yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinde, TMS ve VUK arasında önemli bir farklılık söz konusudur. VUK'na göre yurtdışında inşaat ve onarım işinde elde edilen kazanç, işin bittiği yılda Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilirken; TMS 'ye göre yurtdışı inşaat ve onarım işleri bitmese bile, inşaat sözleşmelerinde "tamamlanma yüzdesi" yöntemi ile güvenilir bir ölçüm yapıldığı sürece, her yılsonundaki kazanç tespit edilerek dönem sonuç hesaplarına yani finansal tablolara yansıtılır. Bu durum

yurtdışı inşaat ve onarım işi devam ettiği dönemlerde, ticari kar ile mali kar arasında farklılıkları ortaya çıkarmaktadır.

Uygulamada yurt dışı inşaat ve onarım projelerini yürüten işletmeler ve adi ortaklıklar, varlık ve yükümlülüklerini şirketin finansal tablolarında konsolide etmemektedirler. Yurt dışı inşaat ve onarım işine ilişkin, yalnızca cari hesap düzeyinde “393- Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı” ile muhasebe kaydı yapılmaktadır. Halbuki, Türk vergi mevzuatına göre varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolarda konsolide edilmesine bir engel yoktur. Uygulama ile Türk vergi mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki bu farklılıkların ortadan kaldırılması için, dış ticaret işletmelerinde, Türkiye Muhasebe Standartları’nın uygulanması ve finansal tabloların bu şekilde raporlanması en uygundur.

TMS 12 Gelir Vergisi Standardına göre, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler konusunda, TMS ve VUK arasında önemli bir farklılık söz konusudur. VUK’na göre ertelenmiş vergi varlığı veya geliri söz konusu değilken, TMS ’ye göre bilançoda yer alan kalemlerde vergi değeri ile muhasebe değerleri arasındaki farktan doğan ertelenmiş vergi varlığı ve gelirine yol açmaktadır.

Standarda göre, muhasebe ve vergi karını farklılaştıran unsurlar ikiye ayrılır; indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar. Bu durum geçici farkların vergi etkisi bilançoda ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü olarak raporlanırken, gelir tablosunda ise ertelenmiş vergi gideri veya geliri olarak raporlanmaktadır.

TMS 20 Devlet Teşvikleri Standardına göre, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler için alınan devlet teşviklerinde TMS ve VUK arasında bir farklılığın olmadığını söyleyebiliriz. VUK’na göre devlet teşvikleri (yardımları), işletmenin ana faaliyet dışı elde ettiği bir gelir olarak değerlendirildiğinden, Tekdüzen Hesap Planındaki “649-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar” hesabında alınırken; TMS ’ye göre devlet teşvikleri (yardımları) “648- Devlet Teşviklerinden Gelirler Ve Karlar” hesabına alınır. Bu durum, sadece 6 nolu hesaplarda farklılık olduğu görülmüştür. Bu da gelir tablosunu etkilemez, sadece TMS göre hazırlanmış raporlamanın yorumlanmasını kolaylaştırır.

TMS 27 Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar Standardına göre, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde konsolide finansal tablolar konusunda TMS ve VUK arasında önemli bir farklılık söz konusudur. VUK’na göre finansal tabloların konsolidasyonu, zorunlu değildir ve konsolide edilmemesi bir usulsüzlük

olarak değerlendirilmez. TMS 'ye göre finansal tabloların konsolidasyonu gerekmektedir. Bu farklılıktan doğan vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığına ve gelirine yol açmaktadır.

TMS 'ye göre finansal tabloların zorunlu konsolidasyonu, yabancı kaynak kullanan işletmelerin şeffaflık ve kurumsallaşması politikaları açısından önemlidir. Konsolide edilmiş finansal tablolar ile yatırım yapan işletmeler, işletme varlık veya borçlarına bir gözünü kapatmamış olarak, şeffaflık ilkesi gereğini yerine getirmiş olacaktır.

TMS 28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardına göre, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetlerde konsolide finansal tablolar konusunda TMS ve VUK arasında önemli bir farklılık söz konusudur. VUK'na göre iştirak yatırımında hisselerin elde edilmesi esnasında katılan işlem maliyetleri (komisyonlar gibi) dönem gideri olarak kayıtlara alınırken, TMS 'ye göre tüm işlem maliyetleri "elde edilme maliyeti" olarak iştirakin defter değerine ilave edilir.

Bir diğer farklılık ise, TMS 'ye göre iştirak yatırımları öz kaynak yöntemi ile değerlemeye tabi tutularak gelir veya giderler finansal tablolara yansıtılır ve ertelenmiş vergiye sebep olurken, VUK'na göre iştirak yatırımları değerlendirildiğinde sadece temettüleri finansal tablolara yansıtılır, iştirakin durumunu gösteren gelir ve giderler finansal tablolara yansıtılmaz.

Tüm bu tespitler ışığında, dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmetler alanında faaliyet gösteren şirketlerdeki ticari kar ile mali kar arasındaki farklılığın temel sebebi, Türk Vergi Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları'nın ölçme ve değerlendirme yaklaşımları arasındaki farklılıklardır. Bu farklılığı gidermek için, 70 yıldır vergi kanunlarının belirlediği ilkeler ile vergi matrahını güvence altına alma yaklaşımıyla şekillenmiş muhasebe uygulamalarının yeniden ele alınması ve muhasebe uygulamasında vergi amaçlı raporlamaya öncelik verilmesinden vazgeçilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Uluslararası ticaret ve ekonomik faaliyetlerdeki küresel bütünleşmenin bir sonucu olan Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun kurumsal yönetim ilkeleri ile tüm paydaşların menfaatlerini ve bilgilenme ihtiyaçlarını göz önüne alan finansal tablolar hazırlanarak, bu ikili uygulamasından vazgeçilebilir. Türkiye Muhasebe Standartları'nın yatırımcılara ve diğer finansal tablo kullanıcılarına sunduğu faydalar, yüksek kaliteli finansal tablolar ile yatırımcıların risklerini göz önüne alır ve öz sermaye maliyetlerini azaltır. TMS 'ye uyumlu mali tablolar "gerçeğe uygun değer" raporlama prensibi ile dış

ticaret sektöründe; daha şeffaf, gerçekçi, mukayese edilebilir ve güvenilir finansal raporlama ve muhasebe bağlamında performansın daha berrak bir şekilde anlaşılmasını sağlayacaktır.

Dış ticaret ve döviz kazandırıcı hizmet sunan tüm işletmelerin, yaptıkları tüm yatırımlarda, yöneticilerin şirket çıkarlarını daha iyi gözetmesinde yol gösterici yardımları beraberinde getirecektir. TMS/TFRS Türkiye'deki işletmelerin, kurumsallaşma sürecine katkı sağlayacaktır. TMS/TFRS sayesinde işletmeler, sınır ötesi pazar ve müşterilere ulaşma fırsatı yakalayacağı gibi yabancı şirketler ile birleşme ve işbirliği fırsatı da yakalayacaklardır. İşletmelerin, aynı dil ve standartta hazırlanmış mali tabloları ile uluslararası pazarda yatırım yapmalarını ve işbirliğini özendirir. Ve uluslararası pazarda sağladığı fırsat ve avantajlar ile uluslararası ticareti de kolaylaştırır diyebiliriz.

Türkiye'de bu sektörde yer alan tüm işletmelerin, TMS/TFRS 'ye uygun yurt dışı finansal tablo kullanıcılarına (yatırımcılar, kredi verenler, ortaklar vb.) raporlamalarını tam olarak yapabilmeleri için mevcut uygulamalardan vazgeçmeleri ve kural bazlı mali düzenlemeler ile kurumsal yönetim ilkelerine uygun yönetim kültürüne sahip işletmeler haline dönüşmeleri gerekmektedir. Bu sektörde yer alan işletmelerin, mali yapıları ve işlemlerinin özelliği nedeniyle sektörde yer almayan veya yurtiçinde döviz kazandırıcı işlemlere sahip olmayan diğer işletmelerden daha fazla TMS/TFRS standartlarına uygun raporlama yapmaya ihtiyaçları olduğu görülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akın, Hakan. (2004) Yeni İşim Ticaret, 4. Baskı, Antalya: Elma Yayınları.

Akın, Hakan. (2016) Yeni İşimiz Dış Ticaret, 11. Baskı, Ankara: Elma Yayınları.

Aktaş, Alp. (2014) Teknoloji Serbest Bölgesi'nde Uygulanan İstisna Muafiyet Ve Destekler, 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Arslan, Kahraman. (2014) Dış Ticaret Politikaları, 1.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

Arzova, S. Burak. (2006) İthalat Hakkında Herşey, 1. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Ateş, Koray. (2011) 550 Konuda Vergi Ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi, 1.Baskı, Bursa: Hipotez Yayınları.

Bağrıaçık, Atilla. (2007) Etkin İhracat Yönetimi, 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Bağrıaçık, Atilla. (2003) Dış Ticaret İşlemleri, 7. Baskı, İstanbul: Bilgi Teknik Yayınevi.

Bağrıaçık, Atilla. (1999) Serbest Bölgeler Ve Avantajları, 1. Baskı, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.

Çelik, Kenan. (2009) Genel Ekonomi, 1.Baskı, Trabzon: Murathan Yayınevi.

Derdiyok, Türkmen. (2013) Dış Ticarete Vergi Ve Mali Yükümlülükler, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.

Dölek, Ali. (2016) Dış Ticaret İşlemleri, 2. Baskı, İstanbul: Umut Kitap Basım.

Dölek, Ali. (1996) Gümrük Birliği Sonrası Uygulamalı İhracat Bilgileri,1.Baskı, İstanbul: Beta Basım.

Ekergil, Vedat ve Diğerleri. (2013) İnşaat Ve Gayrimenkul Muhasebesi, 1.Baskı, Eskişehir: Açık Öğretim Fakültesi Yayını 1763.

Eyüpgiller, S. Saygın. (2012) Şirketler Topluluğunda Konsolidasyon, 1.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

Gökçen, Gürbüz. Başak Ataman ve Cemal Çakıcı. (2011) Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, 1.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Göksöz, Ahmet ve Şeker, Ayberk. (2014) Dış Ticaret İşlemleri Ve Muhasebesi, 1.Baskı, Bursa: Dora Basım.

Güney, Alptekin. (2007) Banka İşlemleri, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.

Gürsoy, Yaser. (2016) Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi, 10. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları.

Karacan, Sami. (2010) Dış Ticaret Ve Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, 1. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karagül, Mehmet ve İlter, Berfu. (2011) Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, 3. Baskı, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Karapınar, Selahattin. (2011) Türkiye'de Hasılat Ölçümü ve Raporlanmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri, 1. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.

Kaya, Feridun. (2015) İKMEP Projesi Müfredatına Uyumlu Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.

Kaya, Feridun. Neslihan Turguttopbaş ve Ayşe Banu Başar. (2012) Dış Ticaret İşlemleri, 1. Baskı, Eskişehir: Açık Öğretim Yayın No:1497.

Kırtış, A. Kazım. (2013) Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi Teorik Ve Uygulamalı, 1.Baskı, İstanbul: Hizmet Vakfı Yayınları.

Koban, Emine ve Yıldırım Keser, Hilal. (2015) Dış Ticarete Lojistik, 6. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları.

Oktar, S. Ateş. (2016) Türk Vergi Sistemi, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1.Baskı.

Oktay, Nüvit. (2005) Dış Ticarete Giriş, 1.Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap. (2015) Açıklamalı Ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 3.Baskı, Ankara: Türmob Yayınları 475.

Öztürk, Bünyamin ve Özcan, Zekai. (2008) İhraç Ve İhraç Kayıtlı Satışlar, 1.Baskı, Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları.

Pehlivan, Osman. (1990) Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, 1.Baskı, Trabzon: Eser Ofset.

Sağlam, Necdet ve Mehmet Yolcu, Ali Osman Eflatun. (2012) UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulamaları Rehberi Açıklamalı, Yorumlu, Örnekli, İlk Geçiş Uygulaması, 1.Baskı, Ankara: Hipotez Yayınları.

Şavlı, Tuba. (2014) Kamu Gözetim Kurumu'nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 1.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Tuncer, E. (1999) Yatırım ve İhracatla İlgili Mali Teşvikler ve Uygulaması, 1.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Yılmaz, Mutlu ve Özkan, Ahmet. (2015) Dış Ticarete Giriş, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Yiğit Şakar, Ayşe. (2008) Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Makaleler

Adem, Dursun. (2013) “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri TMS 2 Stoklar Ve TMS 18 Hasılatlar Standartları Açısından Değerlendirilmesi” , Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 27, Sayı 1, s.139-156.

Ağsakal, Ahmet ve Baral, Gökhan. (2016) “Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 2 Stoklar Ve TMS 18 Hasılat Standartları Kapsamında İncelenmesi”, [Electronic Version] Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 48, s.291.

Aktürk, Ahmet ve Şenol, Hasan. (2010) “KOBİ'ler Açısından İhracat Teşviklerinin Önemi Ve Etkinliğinin Artırılmasına Yönelik Öneriler” , Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Sayı 2, s.376.

Başkol, Murat Ozan. (2010) “İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesinde Anti-Dumping Soruşturmalarının Etkinliği”, [Electronic Version] Ekonomi Bilimleri Dergisi, Sayı 2, s.111.

Çelikkaya, Ali. (2012) “Türkiye’de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri Üzerine Bir İnceleme” , [Electronic Version] Maliye Dergisi, Sayı 162, s.78.

Demir, Şeref. (2001) “IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı) 12”, [Electronic Version] Yaklaşım Dergisi/E Yaklaşım, Sayı 104, s.126-137.

Deran, Ali ve Savaş, İncilay. (2014) “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının 23 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Kapsamında Değerlendirilmesi” , [Electronic Version] Mali Çözüm Dergisi, s.116-117.

Dizkırıncı, Ahmet ve Selçuk Bayram Topal ve Seymur Zeynelzade. (2016) “İthalatta Akreditifli Ödeme Yönteminin Değerlendirilmesi: Bir Katılım Bankası Örneği”, İşletme Bilimi Dergisi (JOBS), Cilt 4, Sayı 1, s.129.

Doğan, Argun. (2011) “Hariçte İşleme Rejimi Kapsamında Gerçekleşen İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”, [Electronic Version] Yaklaşım Dergisi/E Yaklaşım, Sayı 130, s.29.

Göçer, İsmet ve Hepkarşı, Nur. (2013) “İhracat-Büyüme İlişkisi: Yapısal Kırılmalı Bir Analiz” , Siyaset, Ekonomi Ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Cilt 1, Sayı 4, s.59-60.

Göğüş, E. ve Handan Sümer. (2010) “Ertelenmiş Vergi Ve Muhasebeleştirilmesi” , [Electronic Version] Mali Çözüm Dergisi, s.21.

Güler, İbrahim. (2014) “İhraç Kaydıyla Mal Teslimi”, [Electronic Version] Yaklaşım Dergisi, Sayı 261.

Gültekin, Sadettin. (2010) “Dış Ticarete Haksız Rekabet: Damping”, [Electronic Version] FMR Dergisi, Sayı 1, s.11.

Güneş, Şibli. (2011) “Yurtdışı İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu”, [Electronic Version] Mali Çözüm Dergisi, s.3.

Haftacı, Vasfi ve Kılınç, Yavuz. (2013) “KOBİ TFRS’lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi”, [Electronic Version] Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 25, s.78.

Gökgöz, Ahmet. (2013) “İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi”, [Electronic Version] Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies Dergisi, Nisan 2013, s.6-7.

İnanç, Mustafa. (2011) “Dâhilde İşleme Veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamındaki Mal teslimlerinde Tecil-Terkin Uygulamasında Son Durum” , [Electronic Version] Mali Çözüm Dergisi, s.206.

Kolçak, Menşure. Nilgün Bilici ve Yücel Naktiyok. (2014) “Dış Ticaret İşlemleri Nedeni İle Oluşan KDV Ve ÖTV'nin Muhasebeleştirilmesi”, [Electronic Version] Mali Çözüm Dergisi, s.21.

Özdemir, Hilal. (2015) “Dış Ticarete Teslim Ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi”, Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies Dergisi, Cilt 1, Cilt 3, s.121-122.

Özkan, Serdar ve Ece Erdener Acar. (2010) “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, [Electronic Version] Mali Çözüm Dergisi, Sayı 97, s.58.

Poroy Arsoy, Aylın. (2016) “Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri”, [Electronic Version] Muhasebe Ve Finans Dergisi, Sayı 69, s.28.

Sakarya, Şakir ve Uçak, Sefer. (2007) “Türkiye’de İhracat Kredi Sigortası Uygulaması; ABD Ve Güney Kore İle Karşılaştırması”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 2, Sayı 11, s.104.

Sayılgan, Güven ve Şenol, Coşkun. (2010) “Dâhilde İşleme Rejimi Ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerinde Etkileri” , [Electronic Version] Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 35, s.41.

Tekşen, Ömer. (2010) “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Sayı 2, s.300.

Tekşen, Ömer. (2010) “TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırımı Sağlanan Desteklerin Muhasebe Ve Vergi Açısından İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 29, Sayı 2, s.451.

Tellioğlu, Tülay F. Naciye Gökçe ve Fatma Demir. (2013) “TMS 23 Borçlanma Maliyetlerinin ‘Yat Üreten Bir İşletme’ Açısından İncelenmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 18, Sayı 3, s.326.

Taş, Fatma. (2016) “Yurt Dışı İnşaat İstisnasında Düzenleme İhtiyacı”, [Electronic Version] Yaklaşım Dergisi/E Yaklaşım, Sayı 286.

Tümenbatur, Atiye. (2012) “Serbest Bölgeler Ve Türkiye Ekonomisine Katkıları Üzerine Bir Değerlendirme” , Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 21, Sayı 3, s.341-342.

Ürel, Gürol. (2010) “Hizmet İhracatında KDV İstisnası Uygulamasında Son Durum”, [Electronic Version] Yaklaşım Dergisi/E Yaklaşım, Sayı 209, s.125.

Yunus, Ceran ve Ortakarpuz, Metehan. (2013) “Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi” , Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 2, s.77.

Ziyad, Tarık ve Diğerleri. (2015) “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 5, Sayı 2, s.296-297.

Ziyad, Tarık ve Diğerleri. (2015) “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” , Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 5, Sayı 2, s.291.

Tezler

Akgündüz, Mine. (2010) “İhracatta Devlet Yardımları Ve Muhasebeleştirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aydın, Murat. (2011) “5607 Sayılı Kaçakçılık İle Mücadele Kanunu Çerçevesinde Kaçakçılık Fiilleri Ve Yaptırımları”, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bay, Ercan. (2016) “Yabancı Para Birimiyle Kayıt Sisteminin Vergi Matrahı Ve Mali Tablolara Etkilerinin Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İşik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Büyüktürk, Gönül. (2013) “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması Ve Bir Muhasebe Uygulaması Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

Küçükkahraman, Burak. (2013) “TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Örnek Uygulamalar”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

Kuşakcı, Aydemir. (2012) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Kobi Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Ortaklık Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

Müderrişoğlu, Kerem. (2013) “Muhasebe Kuramı Ve Mevzuat Açısından Dış Ticaret İşlemlerinin İncelenmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

Ortaç, Serhan. (2010) “Dış Ticaret İşlemleri Muhasebe Uygulamaları Ve Uygulamaların Muhasebe Standartları Karsısındaki Durumu”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yay Özer, Ebru. (2015) “Turizm Sektöründeki Teşviklerin TMS-20 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi Ve Mardin İline Yönelik Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Ve Finans Bilim Dalı.

Elektronik Yayınlar/İnternet

Aslantürk, Banu Esra ve Yapan, Ahmet. (2016) " TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Uygulamaları Ve Standardın Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması”, “<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/001/>”, (04.11.2016)

Atayeter, Coşkun ve Erol, Arzu. (2016) “Türkiye’de Uygulanmakta Olan İhracat Teşvikleri”, “<http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/article/download/5000039234/5000038107>”, (16.12.2016)

Abanoz, Murat. (2017) “TMS 28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardının Son Değişiklikleri” Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçi, Muhasebe TR, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/muratabanoz/004/>, (17.06.2017)

Dölek, Ali. (2016) “Gümrükte Teşvik Uygulamaları” NTV-MSNBC, “<http://arsiv.ntv.com.tr/news/211986.asp>” (20.11.2016)

Gökçen, Gürbüz. (2016) “TUGS Kapsamındaki İşletmelerde Vergi İstisnaları Ve Muhasebe Düzeni”, “<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/15%20-%2058%20G%C3%9CRB%C3%9CZ%20G%C3%96K%C3%87EN.doc>” (05.12.2016)

Ongun, M. Tuba. (2016) “GATT/WTO Sisteminde Sanayi Sübvansiyonları: Bir Değerlendirme”, Ekonomik Yaklaşım, “<http://ekonomikyaklasim.org/pdfs2/EYD>

_V13_N42_43_A04.pdf" (24.11.2016)

Orta Anadolu İhracatçılar Birliği, İhracat Yönetmeliği, Madde- 7, "http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:l0_DfpuSkYUJ:www.oaib.org.tr/Sss/62/ihracat-Turleri-Nelerdir-ve-iBGS-Onayina-Tabi-ihracat-Turleri-hangileridir+&cd=10&hl=tr&ct=clnk&gl=tr" (20.11.2016)

Selvi, Yakup. (2016) "TMS 2 Stoklar", İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, "http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf" (05.11.2016)

TİM Türkiye İhracatçılar Meclisi, "http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-ihracat-rehberi-ihracat-turleri.html" (20.11.2016)

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, Kamu Gözetimi Kurumu 2015 TMS Seti, "http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html" (08.11.2016)

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, "https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-21-kur-dec49fic59fiminin-etkileri.pdf" (17.11.2016)

Akademik Konferanslarda Sunulmuş Ve Yayınlanmış Bildiriler

Kavak, Ahmet. (2008) 'TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi', VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 2-6 Mart 2008 Antalya, Ankara SMMMO, s.36.

Demir, Erol. (2016) SPL Lisanslama Sınavları Çalışma Kitapları, İnşaat Ve Gayrimenkul Muhasebesi, Ders Kodu: 1015 Gayrimenkul Değerleme Sınavı, s.173-176.

Çakıcı, Ömer ve Ceylan, Mehmet. (2014) "Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu: Teori - Uygulama – Mevzuat", Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 302, İstanbul.

ÖZGEÇMİŞ

Ferhan Öner, 13 Ocak 1985 yılında Giresun'da doğdu. 2010 yılında Erciyes Üniversitesi İşletme bölümünden mezun oldu. 2017 yılında Işık Üniversitesi'nde Muhasebe Denetim Yüksek lisansını tamamladı. 2010 yılından itibaren özel bir danışmanlık şirketinde müşavir olarak çalışmaktadır.

Mesleki Belgeleri

1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (2014)
2. SPK Bağımsız Denetim Lisansı (2013)
3. KGK Bağımsız Denetim Lisansı Sınav Muafiyeti (2014)

Mesleki Eğitim ve Seminerleri

1. Serbest Bölgelerde Vergi Avantajları Semineri (2017)
2. ARGE Merkezleri Ve Teknoparklarda Sağlanan Vergi Teşvikleri Semineri (2017)
3. TDHP Çerçevesinde İşl.Vergi(Usul) İncelemeleri Muhasebe Uyg. Semineri (2017)
4. İnşaat Muhasebesi Semineri (2017)
5. Liderlik Eğitimi (2017)
6. İşletmelerde Bütçe Sistemleri ve Bütçe Yönetimi Eğitimi (2016)
7. Bağımsız Denetim ve Raporlama Eğitimi (2016)
8. Kurumlar Vergisi Semineri (2016)
9. Mali Tabloların Analizi ve Yorumlanması Semineri (2016)
10. E-Fatura ve E-Defter Uygulamaları Semineri (2016)
11. İş Hayatında İletişim Eğitimi (2015)