

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:  
TMS-2 STOKLAR, TMS-21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ  
STANDARTLARI ve VUK ile KARŞILAŞTIRILMASI**

**Emine YILMAZ**

**IŐık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetim Yüksek Lisans  
Programı, 2020**

**Bu tez, IŐık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Yüksek Lisans  
(MA) derecesi için sunulmuŐtur.**

**İŞIK ÜNİVERSİTESİ**

**2020**

**İŞIK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: TMS-2 STOKLAR,  
TMS-21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARTLARI ve VUK ile  
KARŞILAŞTIRILMASI**

**EMİNE YILMAZ**

**ONAYLAYANLAR:**

**Prof. Dr. Suat TEKER**  
(Tez Danışmanı)

**İşık Üniversitesi**

**Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN**

**İstanbul Ticaret Üniversitesi**

**Dr. Öğretim Üyesi Levent POLAT** **İşık Üniversitesi**

**ONAY TARİHİ: 09.06.2020**

**ACCOUNTING FOR FOREIGN TRADE TRANSACTIONS:  
TAS-2 INVENTORIES, TAS-21 EFFECTS OF FOREIGN CURRENCY  
CHANGES AND A COMPARISON TO THE TURKISH TAX LAW**

**ABSTRACT**

With goods, services and capital movements exceed national borders, enterprises, which are parties to international trade transactions, have become in need of a common language in the field of accounting and finance in order to provide comprehensible, comparable and fair reporting. For this reason, financial statements need to be reported according to globally known accounting standards in order for individuals reading various financial information to attain the same result. It was declared in 2005 that the companies listed on the stock exchanges in Europe are required to prepare their financial statements in accordance with the International Financial Reporting Standards. Similarly, companies, banks, insurance, reinsurance and pension companies, whose capital market instruments are traded in the stock market, have to implement the Turkish Financial Reporting Standards which are compatible with the International Financial Reporting Standards. The tax payable at the end of the reporting period needs to be calculated based on the taxation laws, but the accounting records thus prepared are not in concert with the standards. Foreign exchange differences arise in favor of or against the enterprise in the event that there is a difference between the transaction date and payment date for foreign trade transactions made in foreign currencies. The principles applied in the accounting of foreign exchange differences will affect the value of the inventories, profit for the period and amount of tax to be paid at the end of the period. Differences in practices and their results constitute the subject for this thesis.

**Keywords:** Accounting for Foreign Trade, Turkish Accounting Standards (TAS), Turkish Tax Law, Foreign Exchange Differences, Inventory Costs

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHAŞEBELEŐTİRİLMESİ:  
TMS-2 STOKLAR, TMS-21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ  
STANDARTLARI ve VUK ile KARŞILAŞTIRILMASI**

**ÖZET**

Mal, hizmet ve sermaye hareketlerinin ulusal sınırları aşmasıyla birlikte uluslararası ticaret işlemlerine taraf olan işletmeler; anlaşılır, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun raporlama yapılabilmesi için muhasebe ve finans alanında ortak bir dile ihtiyaç duymuşlardır. Bu nedenle farklı finansal bilgi okuyucularının aynı sonuca varabilmeleri için mali tabloların uluslararası genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre raporlanması gerekmektedir. Avrupa'da borsada işlem gören işletmelerin 2005 yılından itibaren finansal tablolarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlamak zorunda oldukları deklare edilmiştir. Türkiye'de de sermaye piyasası araçları borsada işlem gören şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamak zorundadırlar. Raporlama dönemi sonunda ödenecek verginin, vergi kanunlarına göre hesaplanması gerekmekte fakat buna göre oluşturulan muhasebe kayıtları standartlar ile örtüşmemektedir. Yabancı para cinsinden gerçekleştirilen dış ticaret işlemlerinin, işlem tarihi ile ödeme tarihinin farklı olması halinde, işletmenin lehine ya da aleyhine kur farkları oluşmaktadır. Kur farklarının muhasebeleştirilmesinde uygulanan kurallar, işletmenin dönem sonunda stoklarının değerini, dönem kârını ve ödenecek vergi tutarını değiştirecektir. Uygulama farklılıkları ve sonuçları bu tezin konusunun oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Dış Ticaret Muhasebesi, Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu, Kur Farkları, Stok Maliyetleri.

## TEŐEKKÜR

Tez alıőmamı Őekillendiren ve kıymetli katkılarını esirgemeyen saygıdeğer hocam Prof. Dr. Suat Teker'e teőekkür ederim. Bu tezin her aőamasında destek aldığım tüm değerli dostlarıma teőekkür ederim.

## İÇİNDEKİLER

<b>ABSTRACT</b> .....	<b>ii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>iii</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>v</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>x</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1</b> .....	<b>3</b>
<b>1 DIŞ TİCARET VE DIŞ TİCARETİN UNSURLARI</b> .....	<b>3</b>
1.1 Türkiye’de İhracat .....	6
1.2 Türkiye’de İthalat .....	8
1.3 Türkiye’ de Yabancı Sermaye .....	10
1.4 Dış Ticarete Kullanılan Belgeler .....	10
1.5 Dış Ticarete Ödeme Yöntemleri.....	13
1.6 Dış Ticarete Teslim Şekilleri.....	15
1.7 Gümrük İşlemleri.....	17
1.7.1 Gümrük Tarife Sistemi .....	20
1.7.2 Gümrük Kıymet Sistemi .....	20
1.7.3 Gümrük Menşe Sistemi.....	21
<b>BÖLÜM 2</b> .....	<b>22</b>
<b>2 ULUSLARARASI ve ULUSAL MUHASEBE STANDARTLARI: TMS-2 VE TMS-21 STANDARTLARININ DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ AÇISINDAN İNCELENMESİ</b> .....	<b>22</b>
2.1 Finansal Raporlamada Ulusal Farklılıkların Nedenleri .....	23
2.2 UMS (IAS) Nedir?.....	23
2.3 Türkiye’de Muhasebe Standartları’nın Gelişimi .....	24
2.4 TMS-2 Stoklar Standardı.....	25

2.4.1 Stokların Maliyeti .....	26
2.4.2 Satın Alma Maliyeti .....	26
2.4.3 Dönüştürme Maliyetleri .....	28
2.4.4 Birleşik ve Yan Ürünler Maliyetleri .....	29
2.4.5 Diğer Maliyetler .....	29
2.4.6 Stoklar Açısından Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi .....	30
2.4.7 Hizmet İşletmelerinin Maliyetleri .....	31
2.4.8 Stokları Gidere Dönüştürme .....	32
2.4.9 Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri .....	33
2.4.9.1 Gerçek Parti Maliyet Yöntemi .....	33
2.4.9.2 FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) Yöntemi .....	34
2.4.9.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi .....	34
2.5 Stokların Değerlemesi .....	35
2.6 Net Gerçekleşebilir Değer .....	35
2.7 Gider Olarak Kaydetme .....	36
2.8 Stoklar Yönünden VUK ve TMS Karşılaştırma .....	36
2.9 TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı .....	37
2.9.1 Döviz ve Döviz Kuru Kavramı .....	38
2.9.2 Geçerli Para Birimi .....	38
2.9.3 Parasal Kalemler .....	39
2.9.4 Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimine Çevrim .....	39
2.9.5 İlk Muhasebeleştirme .....	39
2.9.6 İzleyen Rapor Dönemi Sonlarında Raporlama .....	39
2.9.7 Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi .....	40
2.9.8 Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimine Çevrim .....	42
2.10 Kur Farkları Yönünden VUK ve TMS Karşılaştırma .....	42
<b>BÖLÜM 3 .....</b>	<b>44</b>
<b>3 TMS-2, TMS-21 STANDARTLARINA GÖRE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve VUK ile KARŞILAŞTIRILMASI: BİR DIŞ TİCARET FİRMASI İNCELEMESİ .....</b>	<b>44</b>

3.1 Dış Ticarete VUK ve TMS Yönünden Stok Maliyetleri .....	45
3.2 Örnek Dış Ticaret Firma İncelemesi.....	46
3.2.1 Şirketin Tanımı .....	47
3.2.2 İthalat Masraflarının Ticari Malın Maliyetine Yüklenmesi.....	49
3.2.3 Avans Ödemeli Alımlarda Olumlu Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi .	56
3.3 Vadeli Alımların Muhasebeleştirilmesi .....	58
3.3.1 Vadeli Alımlarda Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi .....	58
3.3.2 Vadeli Alımlarda Vade Farkının Muhasebeleştirilmesi .....	63
3.4 Ödeme Şekline Göre TMS ve VUK' un Karşılaştırılması .....	64
3.5 İthal Edilen Malın Dönem Sonunda Değerlemesi .....	65
3.5.1 Raporlama Dönemi İçinde Satılan Malların Maliyeti.....	65
3.5.2 Raporlama Dönemi Sonunda Eldeki Stokların Maliyeti .....	69
3.6 TMS ve e VUK'a Göre Mali Tablolar.....	73
3.6.1 Vade Farkı Kayıtlarının TMS ve VUK Yönünden Karşılaştırılması.....	73
3.6.2 Kur Farkı Kayıtlarının TMS ve VUK Yönünden Karşılaştırılması.....	73
<b>SONUÇ .....</b>	<b>77</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>79</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>83</b>
EK A.1 Gümrük Beyannamesi.....	83
EK A.2 Ticari Fatura.....	84
EK A.3 Proforma Fatura .....	85
EK A.4 Konsolosluk Onaylı Fatura.....	86
EK A.5 EUR.1 Dolaşım Belgesi .....	87
EK A.6 A.TR Dolaşım Belgesi .....	88
EK A.7 A.T.A. Karnesi .....	89
EK A.8 Navlun Faturası .....	90
EK A.9 Nakliyat Emtia Sigortası .....	91
EK A.10 Transfer Formu.....	92
EK A.11 Menşe Şehadetnamesi .....	93
EK A.12 Ambalaj Listesi .....	94



EK A.13 Taşıma Belgesi.....	95
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>96</b>

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1: 2010-2018 Yılları Dünya İhracatında İlk 10 Ülke- Milyon USD.....	4
Tablo 1.2: 2010-2018 Yılları Dünya İthalatında İlk 10 Ülke- Milyon USD .....	5
Tablo 1.3: Türkiye'nin 2008-2018 Yılları Arasındaki İhracat Tablosu-Milyon USD. 6	
Tablo 1.4: Türkiye'nin 2008-2018 Yılları Arasındaki İthalat Tablosu-Milyon USD..	9
Tablo 1.5: Ödeme Yöntemine Göre Gerekli Belgeler .....	14
Tablo 1.6: Teslim Şekillerine Göre Tarafların Sorumluluk Tablosu .....	17
Tablo 1.7: Gümrük işlemleri İş Akış Şeması .....	19
Tablo 2.1: Fabrikanın Üretim Verileri .....	28
Tablo 3.1: Tahakkuk Eden İthalat Vergileri .....	52
Tablo 3.2: İthalata İlişkin Kur Farkı Tablosu.....	54
Tablo 3.3: İthal Edilen Malın Birim ve Toplam Maliyeti .....	56
Tablo 3.4: Olumlu Kur Farkı Tablosu .....	57
Tablo 3.5: Mal Mukabili İthal Edilen Malın Maliyeti Tablosu .....	61
Tablo 3.6: Mal Mukabili İthalatta Oluşan Olumsuz Kur Farkı Tablosu.....	62
Tablo 3.7: 2019 Yılı Haziran Ayında Peşin İthalatta Oluşan Olumsuz Kur Farkları Tablosu.....	65
Tablo 3.8: İthal Edilen Malın VUK ile TMS Karşılaştırmalı Birim Fiyatı Tablosu..	72
Tablo 3.9: Haziran Ayında Maliyetine Vade Farkı Yüklenmiş Stokların Peşin Fiyat- Vadeli Fiyat Karşılaştırma Tablosu .....	73
Tablo 3.10: Haziran Ayında İthal Edilen Malların Birim Başına Düşen Kur Farkı Tablosu.....	74
Tablo 3.11: Haziran Ayında İthal Edilen ve Dönem Sonunda Elde Kalan Stokların Maliyetine Yüklenen Kur Farkı Tablosu .....	75
Tablo 3.12: İşletmenin TMS ile VUK Karşılaştırmalı Kar Zarar Tablosu .....	75

## KISALTMALAR

<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>AIA</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Derneği : (Association of International Accountants)
<b>ARB</b>	: Muhasebe Araştırma Bültenleri : (Accounting Research Bulletins)
<b>BOBİ FRS</b>	: _Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
<b>CAP</b>	: Muhasebe Prosedürü Komitesi : (Committee on Accounting Procedure)
<b>EXW</b>	: Fabrika Teslimi : (Ex Works)
<b>FIFO</b>	: İlk Giren İlk Çıkar : (First In First Out)
<b>FOB</b>	: Geminin Güvertesinde Teslim : Free On Board
<b>GTİP</b>	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
<b>IAS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları : International Accounting Standards
<b>IASB</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu : International Accounting Standards Board
<b>IASC</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi : International Accounting Standards Committee
<b>ICC</b>	: Uluslararası Ticaret Odası : International Chamber of Commerce

- IFAC** : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu  
: The International Federation of Accountants
- KAYİK** : Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
- KDV** : Katma Değer Vergisi
- KKDF** : Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
- KOBİ** : Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
- TFRS** : Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TIR** : Uluslararası Karayolu Taşımacılığı  
: (Transports Internationaux Routiers)
- TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları
- TMUDESK** : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
- TÜRMOB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli  
Mali Müşavirler Odaları Birliği
- UFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- UMS** : Uluslararası Muhasebe Standartları
- VUK** : Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Gelişen teknoloji, ulaşım maliyetlerinin önemli oranda azalması ve ülkeler arasında ticaretin liberalleşmesi sonucunda dış ticaret hacmi artmıştır. Bu artış, kişiler ve işletmeler için sınır ötesi sermaye, ürün, hizmet, teknoloji ve bilgiye erişimin yanı sıra potansiyel yatırım fırsatları da doğurmuştur. İşletmelerin, faaliyetlerinin sonuçlarını ve finansal durumlarını genel kabul görmüş ortak bir dile göre anlaşılır ve tutarlı bir şekilde raporlayabilmeleri, mevcut veya potansiyel müşteriler ile yapılan sözleşmeleri artıracaktır. Fakat her ülkenin ulusal muhasebe ilke ve kurallarına göre hazırlanmış olan tablolarını karşılaştırma zorluğu, tutarlılığının ve gerekli açıklamalarının yetersizliği nedeniyle uluslararası genel kabul görmüş bir standartlar dizisine ihtiyaç duyulmuştur. UFRS kullanımındaki ana fikir, raporlama birimleri tarafından tutarlı bir çerçevede ve ihtiyaçlar doğrultusunda hazırlanan finansal tabloların herhangi bir düzenlemeye gerek duyulmadan kolayca karşılaştırılabilmesidir.

Dış ticaret işlemleri yurt içi ticarete göre karmaşık olup daha fazla vakit almaktadır. Dış ticaret işlemleri sırasında katlanılan giderlerin bir kısmı, malın teslim ya da ödeme şekline göre alıcı ya da satıcı tarafından yüklenilir. Bu giderlerin alıcı tarafından yüklenilmesi halinde malın edinildiği tarihe kadar geçen sürede katlanılan tüm giderler malın maliyetini oluşturur. Ayrıca gümrük beyannamesinin tesciline kadar katlanılan giderler ödenecek vergilerin matrahını oluşturduğundan bu bilgilerin hatasız ve eksiksiz bildirilmesi önem arz etmektedir. Bu çeşitlilik dış ticaret işlemlerini yürüten tarafların bu konuda uzmanlaşmasını gerektirmekte ve çoğu zaman yapılan hatalar telafi edilememektedir.

Bu çalışmanın amacı, vergi kanunlarına göre muhasebeleştirilen ithalat işlemlerinin ve TMS'ye göre kaydedilmesi halinde oluşacak farkların incelenmesidir. Türkiye'de muhasebe uygulamaları, vergi mevzuatının etkisi altında olduğundan

uluslararası ekonomik çevrelerde faaliyet gösteren işletmeler için birden fazla finansal tablo hazırlama gerekliliği bulunmaktadır. Çalışmanın kapsamını, İstanbul'da elektronik komponent ithalatı yapan bir dış ticaret firmasının ithal ettiği ticari mallar ile ilgili muhasebe kayıtları oluşturmaktadır. Bu firmanın VUK'a göre oluşturulan muhasebe kayıtları ve finansal tabloları TMS-2 Stoklar Standardı ve TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı kapsamında karşılaştırılmıştır. Dış ticaret ve uluslararası muhasebe standartları hakkında literatür taraması yapılmış ve bu konularda yayımlanan makale, dergi, kitap, tez çalışmalarının yanı sıra ilgili kurum ve kuruluşların internet ortamındaki yayınlarından faydalanılmıştır. Çalışma, ithalat işlemleri ile sınırlandırılarak işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durum raporlarını etkileyen stoklar ve kur farklarının vergi kanunları ve standartlara göre muhasebeleştirilmesi sonucu oluşan farklılıklar ve benzerlikler ele alınmıştır.

## **BÖLÜM 1**

### **DIŞ TİCARET VE DIŞ TİCARETİN UNSURLARI**

Bu bölümün amacı dış ticaret kavramı, dış ticaretin ülke ekonomisi üzerine etkisi, dış ticaret ve gümrük mevzuatı açısından uygulamada kullanılan yöntem ve belgeleri tanımlamaktır.

Dış ticaret kavramının içeriğini oluşturan ve birlikte değerlendirilmesi gereken ithalat ve ihracat işlemleri, dünya genelinde konumlanmış farklı ülkelerdeki alıcı ve satıcılar arasında ulusal ve uluslararası mevzuata uygun olarak yürütülen mal ve hizmet ile sermaye hareketlerini içermektedir.<sup>1</sup>

İktisat dünyasında, dış ticaretle ilgili Adam Smith'in 1776 yılında ileri sürdüğü Mutlak Üstünlükler Teorisine göre; bir ülke mutlak ucuza ürettiği bir malın üretiminde uzmanlaşmalı ve üretim fazlasını ihraç etmeli, buna karşılık üretimi daha pahalı olan bir ürünün üretiminden vazgeçerek ucuza üreten başka bir ülkeden ithal etmelidir. Smith'e göre ülkeler arasındaki ticaretin, iş bölümünü ve emek verimliliğini artırıcı ve piyasaları genişletici etkisi bulunmaktadır.<sup>2</sup>

Ülkeler, ekonominin büyümesi ve kalkınması için İhracata Dayalı Büyüme Stratejisi ve İthalata Dayalı Büyüme Stratejisi olmak üzere iki farklı strateji uygulamaktadırlar. İlkinde ihracat artışının, üretim ve istihdamı artırarak ekonomik büyüme sağlayacağı beklenmekte; ikincisinde ise ithal ikameci bir politika ile yerli

---

<sup>1</sup> Emine KOBAN, 'A'dan Z'ye Dış Ticaret Uygulamaları', 2012, s.5

<sup>2</sup> K. Halil ARIÇ, 'Yeni Bir Dış Ticaret Teorisi Olarak Porter' in Rekabetçi Üstünlükler Teorisi'nin Yapısı', 2013, s.84

üretim önem verilerek ekonomik büyüme beklenmekte ve bu yolla tasarruf edilen dövizle daha fazla hammadde ve sermaye malı alınacağı düşünülmektedir.<sup>3</sup>

Dünya genelinde ülkeler, 2010-2018 yılları arasında ihracat tutarına göre sıralandığında ilk üç sırada Çin, ABD ve Almanya yer almaktadır. Çin, bilindiği gibi 2010-2018 yılları arasında ihracatta her yıl ilk sırada yer almış ve ABD, Almanya ve Japonya'nın da buldukları sıra değişmemiştir.

**Tablo 1.1: 2010-2018 Yılları Dünya İhracatında İlk 10 Ülke<sup>4</sup>- Milyon USD**

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Çin	1.577.754	1.898.381	2.048.714	2.209.005	2.342.290	2.273.468	2.097.632	2.263.346	2.487.045
ABD	1.278.495	1.482.508	1.545.703	1.579.593	1.620.530	1.502.572	1.451.011	1.546.273	1.664.085
Almanya	1.258.924	1.473.985	1.401.113	1.445.067	1.494.210	1.326.206	1.334.355	1.448.190	1.560.815
Japonya	769.774	823.184	798.568	715.097	690.203	624.787	644.900	698.131	738.403
Hollanda	574.251	667.101	655.374	671.556	672.410	570.442	570.606	652.065	722.668
Güney Kore	466.384	555.214	547.870	559.632	572.664	526.757	495.426	573.694	604.860
Fransa	523.767	596.473	568.708	580.963	580.843	506.264	501.179	535.188	581.816
Hong Kong	400.692	455.573	492.907	535.546	524.130	510.596	516.734	550.272	569.241
İtalya	447.301	523.258	501.306	518.268	529.797	456.989	461.737	507.418	546.643
İngiltere	415.959	506.570	472.792	540.616	504.632	459.633	409.044	441.106	485.711

Gözlem ve çok sayıda deneyime dayalı sistematik araştırmalar; dışa açık gelişme stratejisini benimseyen ülkelerin, ticarete korumacı bir politika izleyen ülkelere göre daha hızlı büyüdüklerini ve daha yüksek bir ekonomik refah seviyesine ulaşabildiklerini öne sürmektedir.<sup>5</sup>

Ekonomik büyüme, kalkınma, maliyet avantajı, siyasî ve ekonomik nedenlerle faaliyet gösterilen sınır ötesi ticarete; mal, hizmet ve sermaye hareketinin yanında bilgi ve teknoloji de transfer edilebilmektedir.<sup>6</sup>

<sup>3</sup> Z. KÖSE – H. GÜLTEKİN, 'Ekonomik Büyümenin Bir Belirleyicisi Olarak Dış Ticaret: NAFTA', 2019, s.141

<sup>4</sup> [https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri/ulkelere-gore-dunya-ticareti-\(2005-2018\)](https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri/ulkelere-gore-dunya-ticareti-(2005-2018)) (Erişim Tarihi: 09.05.2020)

<sup>5</sup> G. GROSSMANN – E. HELPMAN, 'Trade, Innovation, and Growth', 1990, s.86-91

<sup>6</sup> Z. KÖSE – H. GÜLTEKİN, A.g.m., s.149



Dünya genelinde ülkelerin ithalat sıralamalarına bakıldığında da tablo değişmemektedir. Dünya genelinde en fazla ihracat yapan üç ülkenin, ithalatı en yüksek ülkeler arasında da ilk üç sırada olduğu görülmektedir.

**Tablo 1.2: 2010-2018 Yılları Dünya İthalatında İlk 10 Ülke<sup>7</sup>- Milyon USD**

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
ABD	1.969.184	2.266.024	2.336.524	2.329.060	2.412.550	2.315.301	2.250.154	2.408.476	2.614.327
Çin	1.396.247	1.743.484	1.818.405	1.949.990	1.959.230	1.679.566	1.587.925	1.843.792	2.135.905
Almanya	1.054.814	1.254.869	1.154.852	1.181.233	1.207.190	1.051.132	1.055.327	1.162.907	1.285.644
Japonya	694.059	855.380	885.843	833.166	812.208	647.982	607.602	671.921	748.735
İngiltere	591.095	676.896	695.220	660.034	689.836	626.223	636.639	643.515	673.549
Fransa	611.070	720.028	674.415	681.467	678.781	570.758	567.657	618.649	672.593
Hollanda	516.409	594.366	586.927	589.697	589.570	512.105	500.797	574.646	646.029
Hong Kong	441.369	510.855	553.486	622.277	600.765	559.427	547.336	589.908	627.517
Güney Kore	425.212	524.413	519.585	515.584	525.514	436.499	406.193	478.478	535.202
Hindistan	350.233	464.462	489.694	465.397	462.910	392.866	361.208	448.423	510.665

Milli gelir denkleminde ihracat, milli geliri artıran; ithalat da azaltan bir etkiye sahiptir. Bu nedenle ülkeler, ihracatın büyümeyi pozitif etkilediğini savunmakta ve ihracata yönelik büyüme politikası uygulamaktadır. Türkiye'de de dış ticaret işlemlerinde uygulanmakta olan benzer politikalar, ihracatı teşvik etmekte, ithalatı da yüksek tarifelerle sınırlandırmaktadır. Örneğin, nihaî mal olarak ihraç edilen bazı malların üretiminde kullanılan ara mallar yurt dışından ithal edilmektedir. Teknoloji ve nitelikli işgücü yetersizliğinden ya da yurt içinde daha pahalıya üretileceğinden bu ürünlerin ikamesi yurt içinde yapılamamaktadır. Bu bakış açısıyla ithalatın da büyümeyi pozitif etkileyeceği beklenebilir. Türkiye gibi sanayisi çoğunlukla dışa bağımlı ülkelerin ihracatı da ithalata bağlıdır.<sup>8</sup>

İhracat ile büyüme arasındaki ilişkinin incelendiği birçok çalışma bulunmaktadır. İhracat artışının üretim ve istihdamı artıracığı yönündeki görüşlerin

<sup>7</sup> [https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri/ulkelere-gore-dunya-ticareti-\(2005-2018\)](https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri/ulkelere-gore-dunya-ticareti-(2005-2018)) (Erişim Tarihi: 09.05.2020)

<sup>8</sup> Ali Osman BALKANLI, 'İthalattan İhracata, Dış Ticaret Ekonomik Büyüme İlişkisi: Kuramsal Çerçeve ve Türkiye Uygulaması (2006Q1-2018Q3), 2019, s.18

yanında bu artışın gelişmekte olan ülkelerde kaynak dağılımını bozduğu ve üretimin bu durumdan olumsuz etkilendiği yönünde görüşler de bulunmaktadır.<sup>9</sup>

Türkiye'nin dış ticaret kanalıyla ülkeye giren teknoloji ve bilgiyi etkin kullanabilmesi için öncelikle insana, araştırma ve geliştirmeye yatırım yapması gerekir. Bu yönde yatırım yapılması, transfer edilen yeniliklerin özümsemesini sağlayacak ve katma değeri yüksek ürün çeşidi artırılarak dış ticarete rekabet gücü kazandıracaktır.<sup>10</sup>

## 1.1 Türkiye'de İhracat

Öncesinde dışa kapalı bir ekonomi politikası izleyen Türkiye, 1980'lerden itibaren serbest bir ekonomiye geçiş yapmış ve ekonominin belirli bir düzeye ulaşması için ihracatın önemi üzerinde durmuştur.

2008-2018 yılları arasında gerçekleşen ihracat tutarlarına bakıldığında; ihracatın ithalatı karşılama oranı 2018 yılında %75'e ulaşmış olup ihracat artış ya da azalışlarında ise istikrarlı bir değişim görülememiştir.

**Tablo 1.3: Türkiye'nin 2008-2018 Yılları Arasındaki İhracat Tablosu<sup>11</sup>-Milyon USD**

	İHRACAT- EXPORTS		
	Değer	Değişim %	İhracat/İthalat%
	Value	% Change	Export/Import (%)
2008	132.027	23,1	65,4
2009	102.143	-22,6	72,5
2010	113.883	11,5	61,4
2011	134.907	18,5	56,0
2012	152.462	13,0	64,5
2013	151.803	-0,4	60,3
2014	157.610	3,8	65,1
2015	143.839	-8,7	69,4
2016	142.530	-0,9	71,8
2017	156.993	10,1	67,1
2018	167.967	7,0	75,3

<sup>9</sup> Aslı ÖZPOLAT, 'Gelecek-11 Ülkelerinde İhracat ve Büyüme İlişkisi: Bootstrap Granger Nedensellik Analizi', 2019, s.531

<sup>10</sup> A. ACARAVCI – M. AKYOL, 'Türkiye'de Doğrudan Yabancı Yatırımlar, Dış Ticaret ve Ekonomik Büyüme İlişkisi', 2017, s.29

<sup>11</sup> <https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri> (Erişim Tarihi: 09.05.2020)

Bilgiyle iş yapma alışkanlığı yerleşmemiş firmalar tarafından çeşitli ihracat girişimlerinde bulunulmuş fakat yeterli pazar araştırmasının yapılmamış olması ve dış ticaretle ilgili bilgi ve tecrübe yetersizliği nedeniyle başarısız sonuçlara ulaşılmıştır. Örneğin, Gürcistan'dan bakliyat siparişi alan bir firma tarafından üretim ve tedarik sürecini tamamlamış ürünlerin ihracı için gerekli belgeler konusunda yeterli araştırma yapılmadan Türkiye gümrük mevzuatı gereğince ihtiyaç olan Gıda Sertifikası ve Denetim Raporu hazırlanarak ürünler Türkiye gümrük sınırından çıkarılmıştır. Ürünler ithalatçı ülkeye ulaştığında belgeler arasında bulunması gereken Bitki Sertifikasının olmadığı bilgisi ihracatçıya ulaşmış fakat ürünlerin bulunduğu TIR sınırı geçtiği için sertifika, ihracatçı ülke tarafından temin edilememiştir. Bu denetimlerin Gürcistan yetkilileri tarafından yapılabilmesi için ithalatçı firmadan yardım istenmiş ve maliyeti planlanandan çok daha fazla bir ihracat tecrübesi yaşanmıştır.<sup>12</sup>

İhracatta önemli olan katma değeri yüksek ve teknoloji yoğun ürünlerin üretilerek ihraç edilmesidir. Örneğin Malatya ilindeki çiftçilerin ürettiği kilosu 2,5 USD' den ihraç ettiği kuru kayısının yurt dışındaki marketlerde paketlenmiş kilosu 15 USD' dir. Buna benzer tarım ürünlerinin ihracatı ne kadar fazla olursa olsun Türkiye'deki dış ticaret açığını kapatmaya yetmeyecektir.<sup>13</sup>

Türkiye'nin 2016 yılında gerçekleşen ihracatı içinde KOBİ'lerin payı %55'tir.<sup>14</sup> Genellikle sahiplik yapısı aile işletmeleri şeklinde olan KOBİ'ler, sermaye yetersizliği nedeniyle ar-ge çalışmalarına kaynak ayıramamakta, bunun yanında dış ticaret işlemlerinin karmaşık yapısı deneyimsiz işletmelerin önünde aşılması zor bir engel haline gelmektedir.<sup>15</sup>

Türkiye'de ihracat mevzuatını düzenleyen hükümlerin en önemli kısmını, 95/7623 Sayılı İhracat Rejimi Kararı ve bu karar doğrultusunda çıkarılan İhracat Yönetmeliği, Tebliğler ve ilgili kuruluşlara verilen talimatlar oluşturmaktadır.

---

<sup>12</sup> Erhan KURBAN, 'İhracat Sürecinde Bilgi ve Belge Yönetiminin Önemi', 2014, s.207-208

<sup>13</sup> M. KETBOĞA – M. C. DANACI, 'Dış Ticaretin Yapısal Sorunlarının Firmaların Faaliyetleri Üzerine Etkisi: Malatya Örneği', 2019, s.251

<sup>14</sup> T. C. KALKINMA BAKANLIĞI, 'On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)', 2018

<sup>15</sup> Feridun KAYA, 'Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi', 2012, s.4

06.06.2006 tarihli, 26190 sayılı resmî gazetede yayımlanan İhracat Yönetmeliğinde ihracat ve ihracatçının tanımı şu şekilde yapılmıştır:<sup>16</sup>

**İhracat;** yurt içinde üretilmiş ya da ithal edilerek millileştirilmiş malların, güncel ihracat yönetmeliğine ve gümrük kanununa uygun bir şekilde ihracatçı ülkenin gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgeye çıkarılması ve bedelinin kambiyo mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesidir.

**İhracatçı;** “*ihraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıklardır.*”

## 1.2 Türkiye’de İthalat

1980’li yıllara kadar Türkiye’de döviz tasarrufu sağlama ve sanayileşmeyi hızlandırmak için ithal ikameci bir ekonomi politikası uygulanmıştır. Fakat 1970’li yıllarda yaşanan petrol krizinin neden olduğu döviz darboğazı, 1970’li yılların sonuna kadar artan enflasyon ve cari açık nedeniyle 24 Ocak 1980’ de alınan kararlarla Türkiye ekonomisinde önemli yapısal değişiklikler yapılmıştır.<sup>17</sup>

İthal ikameci ekonomi politikalarının uygulandığı dönemlerde üretimde istenen teknolojik düzeye ulaşamadığı için ihraç edilecek bazı malların üretiminde kullanılan hammadde, enerji, bilgi ve üretim teknolojisi ithal edilmektedir. Türkiye gibi ihracatı ithalata bağımlı ülkelerde ithalatı vergilerle azaltmak yerine uzun vadeli üretim teknolojisi yatırımları yapılarak katma değeri yüksek ürünler üretilebilmeli ve uluslararası ekonomik çevrede fiyatlar üzerinde değil kalite ve yenilik alanlarında rekabet edilebilmelidir.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> İhracat Yönetmeliği, (2006, 06.06), Resmî Gazete (Sayı: 26190), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060606-10.htm> (26.04.2020)

<sup>17</sup> Hakan ACET ve ark., ‘İthalat, İhracat ve Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği’, 2016, s.146-147

<sup>18</sup> C. APAYDIN – A. S. KURT, ‘Türkiye İçin İthalat Talep Fonksiyonu Tahmini (1970-2016)’, 2019, s.136

2008-2018 yılları arasında ithalat ve ihracat tutarları göz önünde bulundurulduğunda 2009 yılında %30 azalan ithalat ile birlikte aynı yıl ihracatta %22,6 azalma, 2014 yılında ithalatta %14,4 azalma ile aynı yıl ihracatta %8,7 azalma görülmektedir. Bu da ithalatın ihracatı arttırdığı görüşünü doğrulamaktadır.

**Tablo 1.4: Türkiye'nin 2008-2018 Yılları Arasındaki İthalat Tablosu<sup>19</sup>-Milyon USD**

	İTHALAT- IMPORTS		
	Değer	Değişim %	İthalat/İhracat%
	Value	% Change	Import/Export (%)
2008	201.964	18,8	153,0
2009	140.928	-30,2	138,0
2010	185.544	31,7	162,9
2011	240.842	29,8	178,5
2012	236.545	-1,8	155,2
2013	251.661	6,4	165,8
2014	242.177	-3,8	153,7
2015	207.234	-14,4	144,1
2016	198.618	-4,2	139,4
2017	233.800	17,7	148,9
2018	223.046	-4,6	132,8

İthalat; başka ülkelerde üretilmiş, ithalatı serbest malların; güncel ithalat yönetmeliğinin, gümrük kanununun ve ilgili diğer kanunların çerçevesinde satın alınarak yurda getirilmesi ve bedelinin kambiyo mevzuatı gereğince ödenmesidir.<sup>20</sup>

“20/12/1995 tarihli ve 95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararının amacı; ithalatın, ülke ekonomisi yararına ve uluslararası ticaretin gereklerine uygun olarak düzenlenmesini sağlamaktır. İthalat, bu Karar ile bu Karara dayanılarak çıkarılacak yönetmelik, tebliğler, ilgili kuruluşlara verilecek talimatlar, çok taraflı veya iki taraflı anlaşmalar hükümleri çerçevesinde yürütülür.”<sup>21</sup>

‘İthalat Yönetmeliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde ve istisnalar haricinde, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca vergi numarası verilen her gerçek

<sup>19</sup> <https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri> (Erişim Tarihi: 09.05.2020)

<sup>20</sup> Emine KOBAN, A.g.k., s.5

<sup>21</sup> <https://www.ticaret.gov.tr/ithalat/mevzuat/ithalat-rejimi/ithalat-rejimi-karari-karar-1995-7606> (Erişim Tarihi: 16.03.2020)

*ve tüzel kişi ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklıkları ithalat işlemlerini yürütebilir.’’<sup>22</sup>*

### **1.3 Türkiye’ de Yabancı Sermaye**

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği veri tabanından alınan bilgilere göre Türkiye’deki yabancı sermayeli firmaların sayısı; İstanbul’da 224, Kocaeli’ de 184, İzmir’de 177 ve diğer illerde 647 olmak üzere toplam 1.232’dir. Yabancı sermayeli firmaların ülkelere göre dağılımına bakıldığında ise 171’i Almanya, 109’ u Hollanda olmak üzere Türkiye’ ye yatırım yapan toplam ülke sayısı 865’tir.<sup>23</sup>

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

Dış ticarete muhasebe kayıtları belge üzerindeki bilgilere göre oluşturulmaktadır. Örneğin ithal edilen malın maliyetine dahil edilen giderlerin hatasız kayıt edilebilmesi için ithalatta kullanılan belgelerin, çeşitlerinin ve özelliklerinin tanınması gerekir. Muhasebe kayıtlarının tam ve hatasız olabilmesi için dış ticaret belgeleri işlem bazında bir set haline getirilmeli, kaydedilmeli, arşivlenmeli ve raporlanabilmelidir.

Günümüzde belge ve internet üzerinden ilerlemekte olan dış ticaret işlemlerini dört grupta sınıflandırabiliriz:<sup>24</sup>

- Ticari belgeler,
- Finansman belgeleri,
- Taşıma ve sigorta belgeleri,
- Resmî kurumlara sunulmak üzere düzenlenen belgeler.

---

<sup>22</sup> <https://www.ticaret.gov.tr/ithalat/mevzuat/ithalat-rejimi/ithalat-rejimi-karari-karar-1995-7606> (Erişim Tarihi: 16.03.2020)

<sup>23</sup> [http://sanayi.tobb.org.tr/yabanci\\_sermaye\\_il.php](http://sanayi.tobb.org.tr/yabanci_sermaye_il.php) (Erişim Tarihi: 09.05.2020)

<sup>24</sup> Kenneth D. WEISS, ‘Building an Import/Export Business’, 2007, s.164-165

**Gümrük Beyannamesi:** Üzerinde ithalat ya ihracat ile ilgili alıcı ve satıcı bilgilerinin yanı sıra işleme taraf olan diğer kuruluşların bilgilerini, mal bedeli, teslim şekli, ödeme şekli, vergi oranları ve tutarlarını da bulunduran bir belgedir. Gümrük mevzuatınca kanuni temsilciler tarafından doldurulan beyanname üzerinde silinti ve kazıntı yapılamaz ayrıca gümrük idaresine sunulduktan sonra hiçbir düzeltme yapılamaz.

**Ticari Fatura:** Dış ticaret işlemlerinde ticari faturanın yurt içi faturalarda olduğu gibi maliye bakanlığı mührü taşıyan kâğıt fatura veya elektronik fatura gibi belirli şekil şartlarını taşıması beklenmez. Ticari fatura, alıcı ve satıcı bilgileri, malın çeşidi, miktarı, fiyatı ve toplam bedel gibi bilgileri bulundurur ve İngilizce olarak düzenlenir.

**Proforma Fatura:** İhracatçının fiyat teklifi vermek amacıyla antetli kâğıda düzenlediği malın cinsi, miktarı ve fiyatı gibi bilgilerin yazılı olduğu bir belge çeşididir. İthalatçının akreditif veya finansman başvurusunda da proforma fatura kullanılabilir.

**Konsolosluk Onaylı Fatura:** İhracatçının ihraç edilecek mallar için ithalatçının konsolosluğuna onaylatılan belgedir. Bazı ülkeler dış ticaret politikaları gereği Konsolos Onaylı Fatura ibrazını zorunlu tutar.

**EUR.1 Dolaşım Belgesi:** Avrupa Serbest Dolaşım Topluluğu ve Türkiye Menşeli ürünlerin, serbest ticaret anlaşması hükümlerinden yararlanmak üzere ihracatçı ülke yetkili kuruluşları tarafından düzenlenen belgedir.<sup>25</sup>

**A.TR Dolaşım Belgesi:** Avrupa Birliği ülkeleri ve Gümrük Birliği kapsamında serbest dolaşımında bulunan sanayi ve tarım ürünleri ihracatı ve ithalatında vergi muafiyetinden yararlanmak üzere ihracatçı ülke yetkili kuruluşlarınca düzenlenen belgeye denir.<sup>26</sup>

**A.T.A. Karnesi:** Uluslararası Geçici İthalat Sözleşmesi ve Ekleri kapsamında, taraf ülkeler arasında başka hiçbir belgeye gerek duyulmaksızın sergi, fuar, toplantı ve

---

<sup>25</sup> <http://www.izto.org.tr/tr/eur1-dolasim-belgesi> (Erişim Tarihi: 27.04.2020)

<sup>26</sup> <http://www.izto.org.tr/tr/eur1-dolasim-belgesi> (Erişim Tarihi: 27.04.2020)

benzeri etkinliklerde teşhir edilecek veya kullanılacak eşyaların geçici olarak ithalat ve ihracatının yapılmasını sağlayan belgedir.<sup>27</sup>

**Navlun Faturası:** Malın yükleme limanından varış limanına taşınması ile ilgili hizmetler karşılığı düzenlenen faturadır. Navlun bedeli taşıma şekline göre malın hacmine veya kilosuna göre belirlenir. Genellikle havayolu taşımacılığında kiloya göre, denizyolu taşımacılığında ise hacme göre fiyat belirlenir.

**Sigorta Poliçesi:** Malın ithalatçıya ulaşana kadar kayıp veya hasar riskine karşı sigortalanması ile ilgilidir. Teslim şekline göre sigorta bedelini alıcı veya satıcı yüklenir.

**Transfer Formu:** Peşin ödemeli ithalatlarda ilgili beyanname üzerine kayıt edilen ve ödemenin birden fazla ithalat ile ilgili olması halinde Ticaret Bakanlığı kayıtlarında transferin ilgili ithalatlarla eşleştirildiğini gösteren belgedir. Peşin ödemeli ithalat beyannamesi üzerine kayıt edilmiş transfer bilgilerinin gerçek olması gerekmektedir.

**Poliçe:** İthalatçının belirli bir tarihte belirli bir tutarı ödeme yükümlülüğünü kapsayan, ihracatçının düzenlediği bir ödeme emridir.<sup>28</sup>

**Bono:** Tarafların anlaşmaya vardığı tarihte ödenecek tutarı içeren, ithalatçının düzenlediği bir ödeme taahhüdüdür.

**Menşe Şahadetnamesi:** Dış ticarete konu olan malın üretildiği yer ve ülke bilgilerinin bulunduğu belgedir. Bütün ülkeler ithal edilen ürünlerin çıkış yerinin hangi ülke olduğunu bilmek ister ve Menşe Şahadetnamesi adı verilen belge ile bu bilginin ihracatçı tarafından temin edilmesi gerekir.<sup>29</sup>

**Ambalaj Listesi (Packing List):** İhracatçı tarafından düzenlenen, ihraç edilecek malların koli ile ambalajlanması halinde koli içi paket veya adet bilgilerinin bulunduğu gümrük kontrollerine yardımcı niteliğinde bir belgedir.

**Taşıma Belgesi (Konişmento):** 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1228. Maddesinde konişmentonun tanımı, “*eşyanın taşıyan tarafından teslim alındığını*

---

<sup>27</sup> <https://www.atso.org.tr/icerik/3/54/ata-karnesi.html> (Erişim Tarihi: 28.04.2020)

<sup>28</sup> A.g.m., s.58

<sup>29</sup> A.g.k., s.184



*veya gemiye yüklendiğini gösteren ve taşınan eşyayı ancak onun ibrazıyla teslimle yükümlü olduğu kıymetli evrak niteliğinde bir belgedir,*'<sup>30</sup> şeklindedir.

## 1.5 Dış Ticarete Ödeme Yöntemleri

Dış ticaret, ithalatçı ve ihracatçı arasında coğrafi ve siyasi sınırlar bulunması nedeniyle yurt içi ticarete göre daha fazla risk içermektedir. İhracatçı satış bedelini anlaşmaya varılan tarihte tahsil etmek ister, ithalatçı da ithal ettiği malı anlaşma şartlarına uygun olarak teslim almak ister.<sup>31</sup> Alıcı ve satıcının birbiri hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması nedeniyle tarafların yüklendiği risk, ödeme şekline göre değişmektedir. Uluslararası ticarete taraf olan işletmeler arasında genel kabul görmüş dört temel ödeme şekli bulunmaktadır;<sup>32</sup>

**Peşin Ödeme (Cash Payment)**, malın tesliminden önce ödemesinin gerçekleştiği bu ödeme şeklinde alıcının yüklendiği riskleri; malı teslim alamama, zamanında teslim alamama ya da kusurlu teslim alma şeklinde sıralayabiliriz.<sup>33</sup> Genellikle özellikli malların siparişi için bu ödeme şekli uygulanır.

**Mal Mukabili Ödeme (Cash Against Goods)**, ithalatın fiili olarak gerçekleşmesinden sonra, anlaşılan vadede ödemenin gerçekleşmesi şeklinde ifade edilebilir. Riskin tamamının ihracatçı tarafından yüklenildiği mal mukabili ödeme şeklinde, mal bedelinin tahsil edilememesi ya da zamanında tahsil edilememesi gibi riskler bulunmaktadır.

**Vesaik Mukabili Ödeme (Cash Against Documents)**, ihracatçının ithale konu olan mala ait belgeleri ithalatçının bankasına ulaştırmak üzere kendi bankasına teslimi ile başlar ve ithalatçı da mal bedelini bankasına ödeyip belgeleri teslim alarak malın mülkiyetini elde eder.

**Akreditifli Ödeme (Letter Of Credit)**, bankaların sorumluluk alarak aracılık ettiği, diğer ödeme şekillerine göre ithalatçı ve ihracatçının eşit oranda risk yüklendiği bir ödeme şeklidir. Alıcı ve satıcı arasında yapılan sözleşme şartlarının ihracatçı

---

<sup>30</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1228. Md.

<sup>31</sup> A. ÖZTÜRK – A. R. SANDALCILAR, 'Dış Ticaret İşlemlerinde Tercih Edilen Ödeme Yöntemleri: Doğu Karadeniz Bölgesi Üzerine Bir Uygulama', 2018, s.205

<sup>32</sup> H. Yıldırım KESER, 'A'dan Z'ye Dış Ticaret Uygulamaları', 2012, s.60-72

<sup>33</sup> A.g.m, s.205

tarafından yerine getirildiğini doğrulayan belgelerin bankaya sunulması ile ihracatçıya ödeme yapılır. Bu ödeme şeklinde ihracatçı, koşulları yerine getirmesi halinde bedeli tahsil edeceğinden; ithalatçı da sözleşmeye konu olan malın gerekli koşulları taşınamaması halinde satıcıya ödeme yapılmayacağından emindir.<sup>34</sup>

**Banka Ödeme Yükümlüğü (Bank Payment Obligation)**, bankalar aracılığıyla taraflar arasındaki sözleşme verilerinin elektronik ortamda başarılı bir şekilde eşleşmesi sonucunda yükümlü bankanın ödemeyi yapacağını geri dönülmez taahhüdüdür.<sup>35</sup> Bu ödeme şekli, ödeme garantisi vermesi yönünden akreditifli ödemeye, vadeli ödemeye imkân vermesi yönünden mal mukabili veya vesaik mukabili ödemeye benzer.

Ödeme yöntemlerine dış ticarete kullanılan belgeleri aşağıdaki gibi tablo haline getirebiliriz.

**Tablo 1.5: Ödeme Yöntemine Göre Gerekli Belgeler**

Belge Türü	Peşin Ödeme	Mal Mukabili Ödeme	Vesaik Mukabili Ödeme	Akreditifli Ödeme	Banka Ödeme Yükümlülüğü
Transfer Formu	X				
Police veya Bono			X		
Proforma Fatura	X	X	X	X	X
Gümrük Beyannamesi	X	X	X	X	X
Ticari Fatura	X	X	X	X	X
Taşıma Belgesi (Konşimento)	X	X	X	X	X
Navlun Faturası	X	X	X	X	X
Ambalaj Listesi	X	X	X	X	X
Sigorta Poliçesi	X	X	X	X	X
Menşe Şehadetnamesi	X	X	X	X	X
Konsolosluk Onaylı Fatura	İthalatçı Ülkenin Talep Etmesi Halinde	İthalatçı Ülkenin Talep Etmesi Halinde	İthalatçı Ülkenin Talep Etmesi Halinde	İthalatçı Ülkenin Talep Etmesi Halinde	İthalatçı Ülkenin Talep Etmesi Halinde
EUR Dolaşım Belgesi	Eşyanın Koşulları Sağlaması Halinde	Eşyanın Koşulları Sağlaması Halinde	Eşyanın Koşulları Sağlaması Halinde	Eşyanın Koşulları Sağlaması Halinde	Eşyanın Koşulları Sağlaması Halinde
A.TR Dolaşım Belgesi	Eşyanın Koşulları Sağlaması Halinde	Eşyanın Koşulları Sağlaması Halinde	Eşyanın Koşulları Sağlaması Halinde	Eşyanın Koşulları Sağlaması Halinde	Eşyanın Koşulları Sağlaması Halinde
A.T.A. Karnesi	Eşyanın Geçici İthalata Konu Olması Halinde				

<sup>34</sup> A.g.k., s.60-72

<sup>35</sup> A.g.m., s.207

## 1.6 Dış Ticarete Teslim Şekilleri

1919 yılında kurulan Uluslararası Ticaret Odası'nın (ICC), uluslararası ticaret yapan tüccarların kullandığı 6 adet terimi 1923 yılında yayımlanmıştır. İlk yıllarda bu terimler, 13 ülke tarafından kullanılıyordu. Uluslararası teslim şekillerinin 2010 yılında yayımlanan en güncel hali 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaya başlandı.<sup>36</sup>

**EXW (Ex Works):** Satıcının malları, kendi işyerinde veya alıcının belirlediği başka bir yerde teslim ettiği ve en az sorumluluk taşıdığı teslim şeklidir.

**FCA Teslim (Free Carrier):** Satıcının malları, alıcının belirlediği bir taşıyıcıya veya başka bir kişiye teslimini ifade eder.

**FAS Teslim (Free Alongside Ship):** Satıcının sorumluluğu; malların, belirlenmiş bir limanda rıhtım veya mavnaya bırakılmasıyla sona erer.

**FOB Teslim (Free On Board):** Satıcı tarafından ismi belirlenmiş bir gemi bordasında malların teslimini ifade eder.

**CFR Teslim (Cost And Freight):** Bu taşıma şekline göre satıcı, malların varış limanına taşıma ücretini de öder. Malların yükleme limanında gemi küpeştesini geçtikten sonra oluşacak hasar veya kayıp rizikoları alıcıya aittir.

**CPT Teslim (Carriage Paid To):** Satıcı tarafından navlun ödenir fakat malların taşıyıcıya tesliminden itibaren kayıp ve hasar rizikolarının alıcıya geçer.

**CIF Teslim (Cost, Insurance And Freight):** Malların navlun ve sigortasının satıcı tarafından ödenerek varış limanına teslimini ifade eder.

**CIP Teslim (Carriage And Insurance Paid To):** Mallar belirli bir yere teslim edilene kadar navlun ve sigortayı satıcı öder.

**DAT Teslim (Delivered At Terminal):** Malların belirli bir terminalde taşıma aracından indirilmiş olarak teslim şeklini ifade eder.

---

<sup>36</sup> S. KAYA – A. AYLUÇTARHAN, 'Dış Ticaret Muhasebesi', 2018, s.155

**DAP Teslim (Delivered At Place):** Malların belirli bir yerde taşınan araçtan indirilmeden teslimidir.

**DDP Teslim (Delivered Duty Paid):** Malların ithalat ülkesinde gümrük prosedürlerinin yerine getirilmiş olarak alıcıya teslimidir.

Taraflar arasında yapılacak bir sözleşmede alıcı ve satıcının sorumluluklarını uluslararası teslim şekillerine (Incoterms) göre oluşacak giderleri aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz:

- İhracat Limanına Taşıma
- İhracat Limanında Boşaltma
- İhracat Limanında Yükleme
- İthalat Limanına Taşıma
- Sigorta
- İthalat Limanında Boşaltma
- İthalat Limanında Araca Yükleme
- İthalat Gümrük Vergileri
- Varış Noktasına Taşıma

**Tablo 1.6: Teslim Şekillerine Göre Tarafların Sorumluluk Tablosu<sup>37</sup>**

	İhracat Limanına Taşıma	İhracat Limanında Boşaltma	İhracat Limanında Yükleme	İthalat Limanına Taşıma	İthalat Limanında Sigorta	İthalat Limanında Boşaltma	İthalat Limanında Araca Yükleme	İthalat Gümrük Vergileri	Variş Noktasına Taşıma
<b>EXW</b>	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
<b>FCA</b>	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
<b>FAS</b>	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
<b>FOB</b>	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
<b>CFR</b>	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
<b>CPT</b>	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
<b>CIF</b>	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
<b>CIP</b>	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
<b>DAT</b>	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı
<b>DAP</b>	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Satıcı
<b>DDP</b>	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı

## 1.7 Gümrük İşlemleri

Gümrük vergileri, mali kaynak sağlamak ve yerli sanayiye yabancı rekabetten korumak gibi iki teorik amaca hizmet etmektedir. Korumacı politikalar, genellikle gümrük tarifeleri aracılığıyla sağlanır.<sup>38</sup>

Osmanlı Devleti'nin Balta Limanı Antlaşması'yla başlayan, Avrupa ülkelerine tanınan ekonomik imtiyazlar, 24 Temmuz 1923 tarihinde imzalanmış olan Lozan Barış Antlaşması gereğince 1929 yılına kadar sürmüştür. 1 Ekim 1929 tarihinde ilk defa dış etkilerden arınmış bir politika ile hazırlanan 1499 Sayılı 'Gümrük Tarifesi Kanunu' uygulanmaya başlanmıştır.<sup>39</sup>

<sup>37</sup> A.g.k., s.157

<sup>38</sup> H. ÇEŞTEPE – T. GÜVEN, 'Osmanlı İmparatorluğu'nda Dâhili Gümrük Vergi İstisnaları', 2016, s.8-14

<sup>39</sup> Levent ÖZKARDEŞ, 'Cumhuriyetin İlk Yılları ve 1929 Ekonomik Buhranında Dış Ticaretin Yönetimi', 2015, s.25-27

Türkiye, 1990'lı yılların başında yaşanan küresel ekonomik kriz, Körfez Savaşı ve Türkiye'deki enflasyon nedeniyle olumsuz etkilenen ekonominin istikrarı için 5 Nisan 1995'te (5 Nisan Kararları) yeni bir ekonomik paket hazırlamış ve 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütüne, 1996 yılında Gümrük Birliğine üye olmuştur.<sup>40</sup> Gümrük Birliğinin amacı üye ülkeler arasında ticarete konu olan malların dolaşımının önündeki engellerin kaldırılması, birlik dışında kalan ülkelere 'Ortak Gümrük Tarifesi' uygulanmasıdır.

Türkiye Cumhuriyeti, Gümrük Bölgesine giren ve çıkan, eşya ve taşıt araçlarına uygulanmak üzere 4 Kasım 1999 tarihinde 4458 Sayılı Gümrük Kanunu yayımlamıştır. Gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiği merkez veya taşra teşkilatındaki hiyerarşik yönetim birimlerinin tamamı, 'Gümrük İdaresi veya İdareleri' şeklinde ifade edilmektedir.

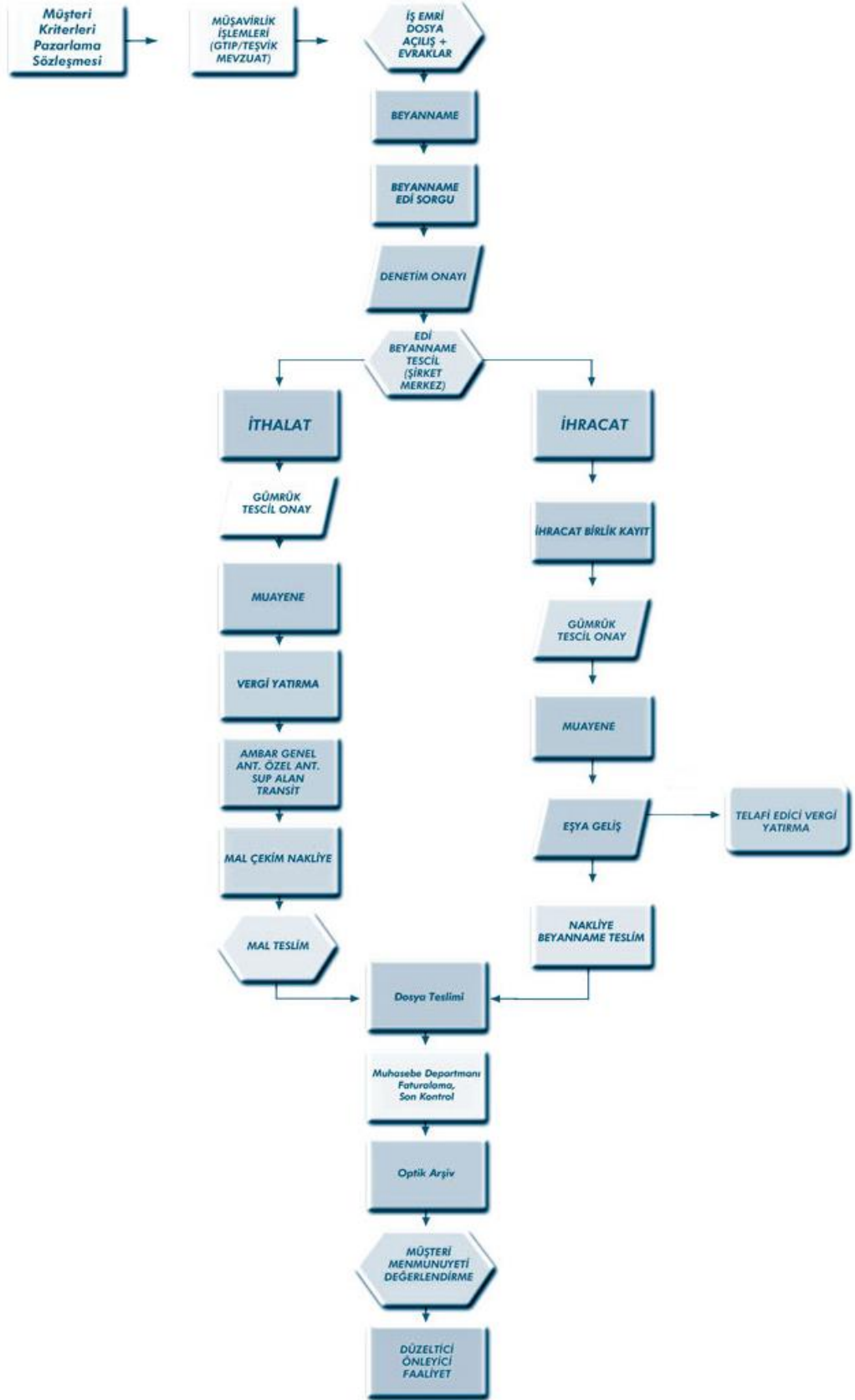
Gümrük idareleri tarafından, Türkiye Gümrük Bölgesi ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihaî kullanımını ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın durumunu gözetleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik ve yazılı belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanında veya üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü ile resmi araştırmalar ve diğer benzeri uygulamalara 'Gümrük Kontrolü' adı verilir.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> Ünal ÖZDEMİR ve ark., 'Cumhuriyetten Günümüze Ekonomi Politikaları Bağlamında Türk Dış Ticaretinin Gelişimi', 2016, s.164-165

<sup>41</sup> Arif KÜMBÜL, 'Gümrük, Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı', 2018, s.7

Tablo 1.7: Gümrük işlemleri İş Akış Şeması<sup>42</sup>



<sup>42</sup> <http://www.ucezelgumrukleme.com/index.php?sayfa=isakissemasi> (Erişim Tarihi: 09.05.2020)

### 1.7.1 Gümrük Tarife Sistemi

Gümrük sisteminde dış ticarete konu olan eşyalar, uluslararası ticaretin kolaylaştırılması ve hızlandırılması, aynı zamanda ortak bir dil oluşturulması amacı ile belli bir sisteme göre tasnif edilirler. Eşyaların vergilendirilmesi, dış ticaret politikalarının uygulanması ve dış ticaret istatistikleri bu sınıflandırmalara göre yapılır.<sup>43</sup>

Dünya Gümrük Örgütü tarafından hazırlanan Armonize Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi Uluslararası Sözleşmesi, 10 Kasım 1988 tarihli 3501 Sayılı Kanunu'nun kabulü ile Türk Gümrük Tarife Cetveline dayanak olmak üzere 1 Ocak 1989'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Türk Tarife Cetvelinde yer alan ve ilk 6 rakamı Armonize Sistem Normanklatürü'nden gelen 12 haneli koda Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) denilmektedir.

### 1.7.2 Gümrük Kıymet Sistemi

Gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin tarife dışı bazı kuralların uygulanması amacıyla eşyanın gümrük kıymetinin nasıl hesaplanacağı, sıra dahilinde uygulanmak üzere Gümrük Yönetmeliği'nin 45 ila 50'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Yönetmeliğe göre eşyanın gümrük kıymeti bir üst maddeye belirlenebiliyorsa alt sıraya geçilemez.

Gümrük kıymetinin tespitinde sıra dahilinde izlenebilecek yöntemler;

- Satış Bedeli Yöntemi
- Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi
- Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi
- İndirgeme yöntemi
- Hesaplanmış kıymet yöntemi
- Son yöntem, ithal edilen eşyanın gümrük kıymeti üst sırada yer alan maddelere göre belirlenemediğinde Gümrük Kanunu'nun 26. Maddesinde belirtilen esaslara göre belirlenir.

---

<sup>43</sup> Assiye AKA, 'Türkiye'de Dış Ticaret Uygulamaları: 4458 Sayılı Kanun Özelinde', 2016, s.161



### **1.7.3 Gümrük Mene Sistemi**

Dış ticarete konu olan bir ürüne, gümrük tarifelerinin uygulanması, dış ticaret politikası gereği bazı eşyalara kota, gözetim, koruma ve anti-damping gibi bazı önlemlerin alınması ve istatistiki verilerin oluşturulabilmesi için eşyanın çıkış yeri veya üretildiği yer anlamına gelen menşe bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Gümrük vergilerinin hesaplanmasında, dış ticarete konu olan malın menşe, yürürlükteki gümrük tarifesi oranları kadar önemlidir.

## **BÖLÜM 2**

### **ULUSLARARASI ve ULUSAL MUHASEBE**

#### **STANDARTLARI: TMS-2 VE TMS-21 STANDARTLARININ**

#### **DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Savaşların bitmesi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi, işletmeleri ülke sınırları ötesinde ticaret, yatırım ve sermaye arayışı konusunda cesaretlendirmiştir. Ekonominin küreselleşmesiyle farklı ilke ve kurallara göre hazırlanan tablolar arasındaki bilgi asimetrisinin ortadan kaldırılması, işletmelerin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını doğru, karşılaştırılabilir ve şeffaf olarak sunabilmeleri için genel kabul görmüş uluslararası muhasebe ilkelerini içeren bir standart setine ihtiyaç duyulmuştur.

Muhasebe standartları oluşturulmasının sağlayacağı faydaları şöyle sıralayabiliriz:<sup>44</sup>

- Ulusal muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları yok ederek muhasebe ilkelerinde tek düzen bir sistemi benimsemek,
- Finansal tabloların ihtiyaca uygun, açık, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- Finansal tablo kullanıcılarının hatalı değerlendirmeleri sonucunda yanlış karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası piyasada finansal bilgilerin hazırlanmasında ve sunulmasına ortak bir dil oluşturmak,
- Çokuluslu şirketlerin farklı muhasebe uygulamalarından kaynaklanabilecek sorunlarına çözüm getirmektir.

---

<sup>44</sup> M. YARDIMCIOĞLU – A. YÖRÜK, ‘Küreselleşme Sürecinde Muhasebe Uygulamaları Konusunda Yapılan Çalışmalara Genel Bir Bakış’, 2019, s.217

## 2.1 Finansal Raporlamada Ulusal Farklılıkların Nedenleri

Finansal raporlamada ulusal farklılıkların nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz:<sup>45</sup>

- İşletmeye finansmanın, kredi kuruluşları tarafından veya hissedar tarafından sağlanması. Örneğin, İngiltere ve Amerika gibi ülkelerde finansmanın önemli bir kısmı hissedarlar tarafından sağlanırken; Almanya Fransa ve İspanya gibi ülkelerde finansman dış kaynaklar ya da devlet tarafından sağlanmaktadır,
- Hukuk sisteminin geleneksel kurallara veya kanunlara dayanması. Örneğin Çin’de kanuna dayalı bir hukuk sisteminin varlığı ticari faaliyetler için çok farklı bir yapı oluşturmuştur
- Vergilenebilir gelir ve muhasebe geliri arasındaki ilişki ve vergi yükümlülüklerinin nasıl hesaplandığı, finansal raporlamayı daha kuralcı veya ilkeye dayalı olarak şekillendirir.

## 2.2 UMS (IAS) Nedir?

Muhasebede çift taraflı kayıt sistemi bilindiği gibi İtalyan matematikçi Luca Pacioli tarafından icat edilmiştir. O günlerde işlemler basitti ve çoğunlukla maliyet temelliydi. Ancak ticari faaliyetler geliştikçe muhasebe sorunları da artmıştır.<sup>46</sup>

1929 yılında ABD’ de borsanın çökmesinden sonra tek düzen muhasebe standartları oluşturulması için muhasebe mesleği üzerinde fiili baskı ortaya çıktı. Yetersiz ve yanıltıcı finansal tablo bilgileri, borsa fiyatlarını şişirdi, borsa çöktü ve tüm dünyayı etkileyen ‘Büyük Buhran’ yaşandı. Yatırımcının yeniden güvenini kazanmak için 1933 yılında Menkul Kıymetler Yasası, 1934 yılında Menkul Kıymetler Borsası Kanunu hazırlandı. 1933 yasası; hisse senetleri ve bonoların ilk arzı için muhasebe ve açıklamanın gerekliliklerini ortaya koymaktadır. Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (AIA) tarafından 1938 yılında Muhasebe Prosedürleri Komitesi (CAP) kuruldu ve

---

<sup>45</sup> Lisa Weaver, ‘Managing the transition to IFRS-based financial reporting : a practical guide to planning and implementing a transition to IFRS or national GAAP which is based on, or converged with IFRS, 2014, s.4

<sup>46</sup> Mohan R. LAVI, ‘Impact of IFRS on Industry’, 2016, s.1

çıkarılan 51 adet Muhasebe Araştırmaları Bülteni (ARB)'nin ilk muhasebe standartları olduğu düşünülmektedir.<sup>47</sup>

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), ülkelerin muhasebe meslek örgütleri tarafından 1973 yılında Londra'da kurulmuştur. 1977 yılında ise Almanya'nın Münih şehrinde gerçekleştirilen 11. Dünya Muhasebe Kongresi'nde, muhasebe mesleğinin kamu yararına güçlendirilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuştur. 1982 yılının Eylül ayında bağımsız bir kuruluş olan IASC ile IFAC arasında yapılan bir anlaşmayla iki kuruluş arasında resmi bir ilişki başlatılmış ve bu anlaşmada IASC' nin uluslararası muhasebe standartlarını çıkarmaya ve yayımlamaya, bu standartların uygulanması ve kabul edilmesiyle ilgili desteği vermeye yetkili tek kuruluş olacağı konusunda karara varılmıştır. IASC, 2001 yılının başından itibaren IASB (International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) olarak değiştirilmiştir.

2002 yılında, Avrupa Birliğine üye ülkelerin, sermaye piyasası araçları menkul kıymet borsalarında işlem gören firmaların 2005 yılı ocak ayından itibaren finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında bulunan kurallara göre düzenlemek mecburiyetinde oldukları deklare edilmiştir.

### **2.3 Türkiye'de Muhasebe Standartları'nın Gelişimi**

Türkiye'de 1980'li yıllardan itibaren korumacı ve ithal ikameci ekonomi politikası bırakılmış, tüm dünyada olduğu gibi serbest piyasa ekonomisine geçiş süreci başlamıştır. Uluslararası ticaretin serbestleşmesi ile birlikte finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi yönünde çalışmalar başlatılmıştır.<sup>48</sup>

Türkiye Muhasebe ve Denetim Kurulu (TMUDESK), tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesinde esas alınan muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek amacıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde 1994 yılında kurulmuştur. TMUDESK, Türkiye ekonomisi, işletmelerin

---

<sup>47</sup> A.g.k., s.2

<sup>48</sup> Y. KAYA – M. UTKU, 'UFRS'nin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi ve UFRS'ye Geçişin Firmaların Finansal Performansları Üzerindeki Etkileri, 2019, s.30-31

yapısı ve gereksinimlerini göz önünde bulundurarak uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu 19 adet standart çıkarmıştır.<sup>49</sup>

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur. Kurul, 39 adet TMS, 6 adet TFRS ve iki adet TMS taslağından oluşan bir kitap yayınlamış olup 02.11.2011 tarihinde yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle yerini Kamu Gözetimi Kurumu'na bırakmış ve TMS ve TFRS yayımlama yetkisi de bu kuruma verilmiştir.

## 2.4 TMS-2 Stoklar Standardı

TMS-2 Stoklar Standardı, stok maliyetinin belirlenmesine ve sonrasında gider olarak finansal tablolara alınmasına ilişkin (stokun net gerçekleşebilir değere indirgenmesi de dâhil) bilgi sağlar. Bu Standart ayrıca maliyetlerin stoklara yüklenmesinde kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri hakkında bilgi sağlar.<sup>50</sup>

İşletmeler stoklarını, İlk Madde ve Malzeme, Yarı Mamul, Mamul ve Ticari Mal gibi kalemler olarak sınıflandırmaktadır. Hem dönem kar/zararını etkilemesi hem de mevcut varlıkların değerlemesi açısından stoklar, işletmenin finansal tablolarında önemli bir yer tutar.

Bu standart aşağıda sayılanlar dışında tüm stoklara uygulanır.<sup>51</sup>

- a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,

---

<sup>49</sup> G. İ. ALKAN – O. DOĞAN, 'Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönem Etkileri: İMKB'de Bir Araştırma', 2012, s.89

<sup>50</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.1 (Erişim Tarihi: 03.05.2020)

<sup>51</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.2 (Erişim Tarihi: 03.05.2020)

- b) Finansal araçlar (bakınız: “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” ve “TFRS 9 Finansal Araçlar”) ve
- c) Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (bakınız: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler).

#### 2.4.1 Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti; satın alma sürecinde katlanılan maliyetleri, bir ürünün üretilmesi veya inşa edilebilmesi için katlanılan maliyetleri ve stokların satışa ya da kullanıma hazır hale getirilebilmesi için katlanılan tüm maliyetleri ifade eder.<sup>52</sup>

VUK 274. Maddesine göre bir malın, satın alma veya üretim maliyeti ile değerlendirilmesi gerekir.<sup>53</sup>

Yine VUK 262. maddesinde maliyet bedeli, bir varlığın elde edilmesi ya da değerinin artırılması için katlanılan giderlerin tümünü kapsamaktadır.<sup>54</sup>

#### 2.4.2 Satın Alma Maliyeti

Satın alma maliyeti; mal bedeli, gümrük vergileri ve indirim konusu yapılamayan vergileri, nakliye, elleçleme ve satın alma sırasında katlanılan tüm direkt giderleri kapsar. İskonto, iade vb. kalemler de satın alma maliyetinden düşülür.<sup>55</sup>

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardında, özellikli bir varlık olarak sınıflandırılmayan bir malın vadeli fiyatı ile peşin fiyatı arasında farkın ve kredi faizlerinin, satın alma maliyetinde değil dönemin finansman giderleri arasında raporlanması gerektiği belirtilmiştir.

**Örnek:** Bebek arabası satan bir işletme, 01.09.2019 tarihinde birim fiyatı 250 TL'den 150 adet bebek arabası almış ve %18 KDV dahil 44.250 TL olan bedeli

---

<sup>52</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.10 (Erişim Tarihi: 03.05.2020)

<sup>53</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, m.274

<sup>54</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, m.262

<sup>55</sup> Dieter CHRISTIAN, 'IFRS essentials', 2013, s.33

satıcının bankasına havale etmiştir. Bebek arabalarının alıcının mağazasına sevki için 350 TL+ KDV nakliye bedelini de alıcı nakit olarak ödemiştir.

.....01.06.2019..... 153 Ticari Mallar Bebek arabası 150 adet 191 İndirilecek KDV %18 102 Banka Ticari mala ait muhasebe kaydı	37.500  6.750	44.250
.....01.06.2019..... 153 Ticari Mallar Bebek arabası 150 adet 191 İndirilecek KDV %18 100 Kasa Nakliye Giderinin ait muhasebe kaydı	350  63	413

238 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde dönem içinde temin edilen kredilerin faiz ve komisyon ödemelerinin ve ithal edilen emtiaya ilişkin oluşan kur farklarının maliyete dahil edilip edilmeyeceği konusunda açıklama yapılmıştır. Tebliğe göre satın alınan bir emtia, işletme stoklarına kaydedilene kadar oluşan kur farklarının satın alınan emtianın maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Emtia stoklar arasına kaydedildikten sonra oluşan giderlerin ise emtianın maliyetinde veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi işletmelerin tercihine bırakılmıştır.<sup>56</sup>

İşletmenin faaliyetini sürdürmek için temin ettiği kredilerle ilgili olarak ödemiş olduğu faiz ve komisyon giderlerinin stokların maliyetine dahil edilmesi gerekmemektedir. Buna göre işletmeler bu ödemeleri direkt gider olarak muhasebeleştirebilecekleri gibi dönem sonu eldeki stoklara isabet eden kısmını maliyete dahil edebilirler.

<sup>56</sup> 02/03/1995 tarih 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

### 2.4.3 Dönüştürme Maliyetleri

İlk madde ve malzeme ve direkt işçilik gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen giderlerin yanı sıra üretim sürecinde katlanılan sabit ve değişken nitelikli genel üretim giderleri de dönüştürme maliyetleri kapsamına girer.<sup>57</sup>

Standartlarda sabit ve değişken üretim giderlerinin dağıtımının normal maliyet yöntemine göre yapılması gerekir. Normal maliyet yönteminde, tam kapasitede oluşacak giderlerin sadece üretilen miktarın payına düşen giderler mamul maliyetine dağıtılır. Dağıtılmayan genel üretim giderleri olduğu dönemin gideri olarak raporlanır.

Vergi Usul Kanununun 275. maddesi gereğince dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi uygulanması gerekmektedir.<sup>58</sup> Bu yöntemle göre işletmeler, dönemin kullanılmayan kapasite payına düşen giderleri de mamullerin maliyetine dahil ederler. Bu da işletmelerin mamul maliyetlerini doğru hesaplayamamasına neden olmaktadır.<sup>59</sup>

**Örnek:** Beyaz eşya üretimi yapılan bir fabrikada 2019 yılı verilerine göre bulaşık makinesinin üretim kapasitesi 1.000 adet olup dönemde 750 adet üretim gerçekleşmiştir. TMS'ye göre üretilmeyen ürünlerin payına düşen sabit genel üretim giderlerinin dönemin giderleri arasında raporlanması gerekir.

**Tablo 2.1: Fabrikanın Üretim Verileri**

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	320.000 TL
Direkt İşçilik Gideri	250.000 TL
Değişken Genel Üretim Giderleri	120.000 TL
Sabit Genel Üretim Giderleri	110.000 TL
Üretim Kapasitesi	1.000 TL
Üretim Miktarı	750 Adet

<sup>57</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.12 (Erişim Tarihi: 03.05.2020)

<sup>58</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, m.275

<sup>59</sup> Beyhan MARŞAP, 'TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi', 2014, s.2



Âtıl kapasiteye düşen sabit gider:  $250 \times (110.000/1.000) = 27.500$  TL

.....XX.XX.2019.....		
151 Yarı Mamuller	772.500	
624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri	27.500	
711 D.İ.M.M. Yansıtma Hesabı		320.000
721 D. İşçilik Yansıtma Hesabı		250.000
737 Değişken G.Ü.G. Yansıtma Hesabı		120.000
739 Sabit G.Ü.G. Yansıtma Hesabı		110.000
TMS'ye göre yarı mamul üretim kaydı		

#### 2.4.4 Birleşik ve Yan Ürünler Maliyetleri

Bazı üretim süreçlerinde eş zamanlı olarak birden fazla ürün üretimi söz konusu olabilir. Değeri diğerlerine göre önemli ölçüde fazla olan ürünlere ana ürün, diğerlerine de yan ürün denir. Her bir ürünün maliyetini net bir şekilde hesaplamının mümkün olmadığı bu gibi durumlarda makul bir şekilde maliyet paylaşılır.<sup>60</sup> TMS-2 Stoklar Standardına göre yan ürünün değeri önemsiz ise net gerçekleşebilir değeri ile ölçülür ve ana ürün maliyetinden indirilir. Böylelikle ana ürünün defter değerinde önemli bir değişiklik olmaz.

#### 2.4.5 Diğer Maliyetler

TMS-2 Stoklar standardında ürünün mevcut hale getirilmesinde doğrudan ürün ile ilişkilendirilebilen giderlerin ürünün maliyetine dâhil edilebileceği belirtilmiştir. Özellikle bir varlığın tasarımı ve geliştirilmesi sırasında oluşan giderler de maliyete dâhil edilebilir.

Standartta stokların maliyetinde dahil edilmeden raporlama dönemi sonunda gider olarak muhasebeleştirilebilecek örnekler şu şekildedir:<sup>61</sup>

<sup>60</sup> PKF International Ltd, 'Wiley Interpretation and Application of IFRS Standards', 2018, s.149

<sup>61</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.16 (Erişim Tarihi: 03.05.2020)

- a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- b) Üretimi henüz tamamlanmamış yarı mamuller için zorunlu depolama giderleri,
- c) Üretilen ürünlerin üretim süreci, satın alınan malların satın alma süreci ile ilişkilendirilemeyen genel yönetim giderleri,
- d) Satış giderleri.

#### 2.4.6 Stoklar Açısından Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Borçlanma maliyeti, işletmenin borçlanmaları ile ilgili faiz ve diğer giderleri kapsar. Borçlanma maliyetleri, özellikli bir varlığın elde edilmesi, inşa edilmesi veya üretilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebiliyorsa varlığın maliyetine ilave edilmelidir. Özellikli varlık olarak sınıflandırılmayan varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri, ilgili dönemin gideri olarak kaydedilir.<sup>62</sup>

Edindiklerinde, satışa veya kullanıma hazır olan varlıklar bu standart kapsamında özellikli varlık değildir. Kullanıma hazır hale gelmeleri uzun zaman alan köprü, elektrik santrali ve barajlar, inşası uzun süre gerektiren varlıklar, özellikli varlıklar olarak sınıflandırılabilir.<sup>63</sup>

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardında, bir stok özellikli varlık sınıfına girmiyor ve vadeli alımı ile peşin alımı arasında fark bulunuyorsa bu fark stok maliyetine dâhil edilemez. Dönem giderleri arasında finansal tablolara alınmalıdır.

**Örnek:** Beyaz eşya satışı yapan bir mağaza, 01.02.2019 tarihinde peşin fiyatı 150 TL olan 100 adet kahve makinesini 30 gün vadeli olarak 158 TL'den satın almıştır. Alıcı, aynı tarihte satın aldığı malların deposuna sevk edilmesi için nakit 350 TL+ %18 KDV nakliye bedeli ödemiştir. (KDV %18)

---

<sup>62</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standardı, P.8 (Erişim Tarihi: 03.05.2020)

<sup>63</sup> Abbas Ali MİRZA, 'Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook', 2011, s.193

.....01.02.2019.....		
153 Ticari Mallar	15.000	
328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	800	
191 İndirilecek KDV %18	2.844	
320 Satıcılar		18.644
Satın alma işlemine ait TMS'ye göre muhasebe kaydı		

#### 2.4.7 Hizmet İşletmelerinin Maliyetleri

Hizmet; depolanamadığı, standart bir sunumun sağlanamadığı, üretimin tüketimle eş zamanlı olarak gerçekleştiği ve fiziksel varlığa sahip olmadığı göz önünde bulundurulduğunda diğer işletme varlıklarından farklı olduğu görülmektedir.<sup>64</sup>

Hizmet işletmeleri, Tek Düzen Muhasebe Sistemi gereğince raporlama dönemi süresince hizmet sunumu için katlandığı giderleri 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'na kaydetmektedir. Dönem sonu bu hesapta toplanan bakiye gelir tablosu hesaplarına aktarılır.<sup>65</sup>

Hizmet işletmelerinde verilen hizmete ilişkin hasılatın gelir tablosuna kaydedilmemiş olması halinde bu hizmete katkı yapan giderler, dönem sonunda stok hesabına aktarılmalıdır. “*Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyetine, kontrol işlemlerini yürüten personel dâhil olmak üzere hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderler dâhil edilir.*”<sup>66</sup>

<sup>64</sup> E. KURNAZ – M. GÜNER, ‘Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmet Kalitesinin Müşteri Memnuniyeti Üzerindeki Etkisi: Erzincan Örneği’, 2019, s.583

<sup>65</sup> Y. KABATAŞ – A. PAMUKÇU, ‘TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi’, 2010, s.195

<sup>66</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.19 (Erişim Tarihi: 03.05.2020)

Standart, tamamlanmamış hizmetlere ait maliyetlerin dönemsellik ilkesi gereğince giderler arasına alınmaması gerektiğini, henüz gelire dönüşmemiş hizmet maliyetlerinin stoklar arasında raporlanması gerektiğini ifade eder.<sup>67</sup>

**Örnek:** Tam teşekküllü sağlık hizmeti sunan bir hastane işletmesi, sağlık turizmi alanında faaliyet gösterebilmek için 01.12.2019 tarihinde Rusça ve Fransızca dillerinde hastalarla iletişim kurmayı sağlayabilecek iki kişiyi istihdam etmiştir. Yeni halkla ilişkiler çalışanlarının bağlantı kurduğu hastalar bir ay sonra gelmeye başlayacaklardır. İşletme, aralık ayı için bu çalışanlara toplam 15.500 TL ödemiştir. Hasılatı henüz gerçekleşmemiş olan bu giderlerin dönem sonunda 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetlerine aktarılması gerekmektedir.

.....31.12.2019.....		
154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri	15.500	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı		15.500
Hasılatı henüz gerçekleşmemiş giderlerin dönem giderlerin çıkarılması		

#### 2.4.8 Stokları Gidere Dönüştürme

Satılan stokların kayıtlı değeri, bu stokların satışının gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilir. Stokların net gerçekleşebilir değerinin maliyet değerinden düşük olması halinde stoklar net gerçekleşebilir değerinden değeri. Net gerçekleşebilir değer ile kayıtlı değer arasındaki fark ise stok değer düşüklüğü karşılığı olarak kaydedilir. Bir sonraki dönemde net gerçekleşebilir değer artması durumunda, iptal edilmesi gereken tutar ilgili dönemin satış maliyetini azaltmak suretiyle muhasebeleştirilir.<sup>68</sup>

<sup>67</sup> Ö. DOĞAN – F. ALTINKAYNAK, ‘Turizm Şirketlerinde Hizmet Üretim Maliyetlerini Raporlama Sorunları’ 2019, s.1893

<sup>68</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.34 (Erişim Tarihi: 03.05.2020)

*“İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, ilgili varlıkların maliyetine eklenerek hizmet süresi içinde gider olarak kaydedilir.”<sup>69</sup>*

#### **2.4.9 Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri**

Stok maliyetlerini hesaplamak için, işletmelerin yapısı, ürün çeşitliliği ve rekabet çevresi göz önünde bulundurularak; hangi yöntemin doğru maliyetleri sağladığına, yöntemin uygulanabilirliğine göre bir seçim yapılır. Satış fiyatlarının belirlenmesinde, ürün ve müşteri kârlığının doğru analiz edilmesi ve stokların dönem sonunda gerçeğe uygun değerlendirilebilmesi için kolay uygulanabilir ve güvenilir veri sağlayan bir maliyet sistemine ihtiyaç bulunmaktadır. İşletmelerin, doğru ve zamanında elde ettiği maliyet bilgileri, dinamik iş ortamlarında etkin yönetimin vazgeçilmez bir unsurudur.<sup>70</sup>

Etkin bir maliyet sisteminin amaçlarını şöyle sıralayabiliriz:

- İşletme yöneticilerine faaliyetlerin değerlendirilmesi ve kontrolü için bilgi sunmak,
- Yöneticilerin kararlarına dayanak oluşturmak,
- Maliyetleri kontrol altına almak ve azaltmak,
- Geleceğe dönük finansal planlamalara yardımcı olmak,

##### **2.4.9.1 Gerçek Parti Maliyet Yöntemi**

Gerçek Parti Maliyet Yöntemi, her biri farklı özelliklere sahip olan stoklarla özel bir proje kapsamında üretilmiş ya da satın alınmış ürün ya da hizmetin maliyetinin hesaplanmasında tercih edilen bir yöntemdir.<sup>71</sup>

Bu yönetime göre elde edilmiş olan her bir malzeme kendi satın alma ve diğer giderlerinin toplamı üzerinden fiyatlanmalı ve etiketlenmelidir. Söz konusu etiketlerin

---

<sup>69</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.35 (Erişim Tarihi: 03.05.2020)

<sup>70</sup> Funda ÖZÇELİK, ‘Maliyet Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Seçimi’, 2019, s.608

<sup>71</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.23 (Erişim Tarihi: 03.05.2020)

kesinlikle birbirine karıştırılmaması gerekir. Satılan ya da üretime gönderilen her bir ürün, etiketi üzerinde yazılı olan maliyetten değerlendirilmelidir.<sup>72</sup>

İthal edilen mallarda olduğu gibi aynı ürünlerin farklı partilerde farklı maliyetlerle gelmesi halinde parti başına maliyetlerin izlenebilmesi için bu yöntemin uygulanması daha gerçekçi raporlar oluşturulmasını sağlayacaktır.

#### **2.4.9.2 FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) Yöntemi**

FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemine göre satışı yapılan veya üretime verilen stoklar en eski tarihli alıma ait stoklar olmalı, elde kalan stoklar ise işletmeye en son giren stoklar olmalıdır.<sup>73</sup>

FIFO yönteminin sakıncalı yanı, fiyatların sürekli artmakta olduğu dönemlerde satılan malın maliyeti hesabında, maliyeti en düşük olan stoklar dikkate alınacağından işletme kârı yüksek hesaplanacaktır. Bu da fazla vergi ve kâr payı ödenmesine neden olacaktır.<sup>74</sup>

#### **2.4.9.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi**

İşletme stoklarının ağırlıklı ortalama maliyetini hesaplarken dönem başı stokların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde alınan stokların ağırlıklı ortalaması alınarak hesaplanır.<sup>75</sup> İşletmelerin maliyet politikasına göre her satın alma sonrasında, belirli aralıklarla ya da dönem sonunda ağırlıklı ortalama maliyet hesaplanabilmektedir.

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

---

<sup>72</sup> Süleyman YÜKÇÜ, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi', 2015, s.118

<sup>73</sup> G. GÖKÇEN – Y. CEBECİ, 'TMS 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma', 2016, s.122

<sup>74</sup> Süleyman YÜKÇÜ, A.g.k., s.119

<sup>75</sup> Süleyman YÜKÇÜ, A.g.k., s.123

## 2.5 Stokların Değerlemesi

Maliyet esasına göre muhasebeleştirilen varlıkların zaman içinde değerlerinde değişiklik olabilmekte ve kayıtlı değeri ile piyasa değeri arasında önemli farklar bulunabilmektedir. Finansal tablo kullanıcılarının doğru kararlar alabilmesi için varlık ve kaynakların gerçeğe uygun değerlendirilmesi gerekir. Gerçeğe uygun bir sunum ise muhasebe kayıt ve değerlendirme esaslarının güvenilirliği ve doğruluğu ile mümkündür.<sup>76</sup>

Stokların maliyetinin net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesinin iki önemli nedeni bulunmaktadır:<sup>77</sup>

- İşletmeye kredi verenler ya da finansal tablo okuyucuları işletme varlıkları arasında bulunan stokların gelecekte yaratacağı nakit akışları ile ilgili doğru tahminlerde bulunmak isterler.
- İşletmenin varlıklarının değerindeki azalmanın gelecekte değil, oluştuğu dönemde hasıllardan indirilmesi gerekir.

Standartta raporlama dönemi sonunda elde kalan stoklar, maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanıyla ölçülmektedir.<sup>78</sup>

## 2.6 Net Gerçekleştirilebilir Değer

Net gerçekleştirilebilir değer, bir malın tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satış giderlerinin indirilmesi sonucunda ortaya çıkan değeri ifade eder. Gerçeğe uygun değer ise, söz konusu malın herhangi bir pazar ortamında takas edilebileceği değerdir. Net gerçekleştirilebilir değer, işletme sınırları içerisinde tespit edilebilirken gerçeğe uygun değer işletme dışında oluşmaktadır.<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> H. Arif TUNÇEZ, 'Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Değerleme Ölçümlerinin Karşılaştırılması', 2019, s.209

<sup>77</sup> Oğuzhan BAHADIR, 'Stoklarda Değerleme: UFRS/IFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından', 2012, s.52

<sup>78</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.9 (Erişim Tarihi:20.04.2020)

<sup>79</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.7 (Erişim Tarihi: 20.04.2020)

Her raporlama dönemi sonunda stokların net gerçekleşebilir değeri kontrol edilip konusu kalmamış karşılıkların iptal kaydının oluşturulması gerekmektedir.<sup>80</sup>

## 2.7 Gider Olarak Kaydetme

Satışı gerçekleşen stokların hasılatının kâr zarar tablosuna alındığı dönemde bu stokların işletme varlıkları arasındaki kayıtlı değeri gider olarak kaydedilir. Stokların ölçümünde tespit edilen değer düşüklüğü karşılığının da oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Net gerçekleşebilir değer ölçümünde konusu kalmayan karşılık tespit edilmesi halinde bu karşılıkların ilgili dönemin satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.<sup>81</sup>

## 2.8 Stoklar Yönünden VUK ve TMS Karşılaştırma

Stoklar ile ilgili işlemlerin VUK ve TMS yönünden benzerlikleri ve farklılıkları aşağıda özetlenmiştir:

	<b>TMS</b>	<b>VUK</b>
<b>Stokların Satın Alma Maliyeti</b>	Stokların elde edilmesi ile ilgili katlanılan nakliye, yükleme, boşaltma, depolama, sigorta, montaj, gümrük vergileri ve vergi idaresinden iadesi alınamayacak tüm vergiler stokların satın alma maliyetini oluşturur.	TMS ile uyumludur.
<b>Stokların Dönüştürme Maliyetleri</b>	Normal maliyet yöntemi uygulanır, âtil kapasite payına düşen sabit giderler, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Tam maliyet yöntemi uygulanır, âtil kapasite payına düşen sabit giderler de üretilen malın maliyetine yüklenir.
<b>Stokların Diğer Maliyetleri</b>	Malın özellikli bir varlık olmaması halinde peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasında fark, dönemin finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.	Malın peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasında fark ve olumsuz kur farkları, satın alınan malın maliyetine ilave edilir.

<sup>80</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.33 (Erişim Tarihi: 16.03.2020)

<sup>81</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2: Stoklar Standardı, P.34 (Erişim Tarihi: 20.04.2020)



<b>Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti</b>	Hasılatı henüz gelir tablosuna kaydedilmemiş hizmetlere ait giderler raporlama dönemi sonunda stoklar arasına alınır.	Raporlama dönemi boyunca tüm hizmetler gider olarak muhasebeleştirilir, dönem sonunda hizmete ait gelirin elde edilip edilmediğine bakılmaksızın gelir tablosu hesaplarına aktarılır.
<b>Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri</b>	Gerçek Parti Maliyet Yöntemi, FIFO (İlk Giren, İlk Çıkar), Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	TMS ile uyumludur.
<b>Stoklarda Değer Düşüklüğü</b>	Stoklar net gerçekleşebilir değer ve maliyet değerinden düşük olanıyla değerlenir. Değer düşüklüğü için karşılık ayrılır.	Stokların satış fiyatının, maliyet bedelinin %10 altına inmesi halinde karşılık ayrılır

## 2.9 TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı

Uluslararası ticaret yaygın bir hale gelmekte ve çok uluslu şirketler, sadece büyük şirketleri değil orta büyüklükteki şirketleri de kapsamaktadır. Dışa açık şirketler ulusal sınırları aşarak uluslararası ticarete çekici hale gelmekte ve faaliyetleri önemli ölçüde artmaktadır. Ayrıca bağlı ortaklıkların yabancı para biriminde hazırlanmış finansal tabloları çok uluslu şirketin ya da büyük şirketin kayıtlı bulunduğu ülkenin para birimine çevrilmek zorundadır.

Yabancı işletmelerin yanı sıra işletmenin ithalat ve ihracat gibi dövizli işlemleri de olabilir. Dış ticarete konu olan işlemlerin parasal karşılıkları genellikle ülkede geçerli para biriminden farklıdır. Yabancı para cinsinden gerçekleşen bu işlemler işletmelerin buldukları ülkenin resmi para biriminden muhasebeleştirilir.

Bir işletmenin dövizli işlemlere taraf olma nedenleri şöyle sıralanabilir:<sup>82</sup>

- Döviz cinsinden fiyatlanmış mal veya hizmetin, alınıyor veya satılıyor olması,
- Borç alma veya borç verme halinde, alacak veya borç tutarlarının döviz üzerinden ifade edilmesi,
- Yabancı para ile ifade edilen bir sözleşmeye taraf olunması,

<sup>82</sup> PKF International Ltd, A.g.k., s.584

- Bunların dışındaki nedenlerle varlık satın alınması veya elden çıkarılması ya da döviz cinsinden borçlara katlanması veya yerine getirilmesi.

Dünya genelinde dış ticaret işlemlerinin artması, farklı para birimleri ile yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tabloların yabancı para birimine çevrilmesi; TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında belirlenen ilke ve kurallara göre yapılmalıdır.

TFRS 9 Finansal Araçlar kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler TMS 21 kapsamında değildir.

### **2.9.1 Döviz ve Döviz Kuru Kavramı**

Yabancı bir ülke parası için kullanılan döviz terimi, ithalat veya ihracat işlemleri her ülkenin kendi para birimine göre yürütülemeyeceğinden dış ticarete sıkça kullanılmaktadır. Ticarete taraf olan işletmeler, sundukları mal veya hizmet karşılıklarını ya kendi para birimlerine göre ya da uluslararası geçerli bir para birimine göre hesaplamak ve tahsil etmek isterler.

Finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlarına göre hazırlayan ve sunan işletmeler yabancı para birimi ile gerçekleşen işlemlerini TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre kaydetmeli ve raporlamalıdır.

### **2.9.2 Geçerli Para Birimi**

Genel olarak geçerli para birimi, bir ekonomik çevrede mal ve hizmetin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimini ifade eder. Her işletme yabancı para birimi ile yapılan işlemlerini geçerli para birimine göre muhasebeleştirmeli ve finansal tablolarını raporlama dönem sonunda geçerli para biriminde hazırlamalıdır.

İşletmelerin geçerli para biriminden farklı para birimleri ile faaliyet göstermesi halinde bu standardın diğer standartlarla birlikte dikkate alınması ve finansal tablolara etkilerinin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, varlık satın alımı ile ilgili bedelin yabancı para ile ödenmesi ve geçerli para birimine göre muhasebeleştirilmesi sonucu raporlama dönemi sonunda olumlu ya da olumsuz kur

farkları oluşabilmekte ve bu farkların bilançoda mı yoksa gelir tablosunda mı raporlanacağı önem arz etmektedir.

### 2.9.3 Parasal Kalemler

Bilanço unsurları arasında yer alan kasa, banka, borçlar ve alacaklar gibi sabit ya da belirlenebilir bir tutarda para birimini alma hakkı ya da ödeme yükümlülüğü taşıyan kalemler parasal kalemler olarak ifade edilir. Belirli bir tutarda para olarak alınamayacak borçlar ve varlık ise parasal olmayan kalemler arasındadır.<sup>83</sup>

### 2.9.4 Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimine Çevrim

İşletme, finansal raporlarını geçerli para biriminden farklı bir para birimine çevirerek sunabilir. Grup işletmelerin birden fazla geçerli para birimi ile faaliyet gösteren iştiraki, bağlı ortaklığı veya şubesi olması halinde konsolide tabloların sunulabilmesi için finansal tablolar, ortak bir para birimine çevrilir.<sup>84</sup>

### 2.9.5 İlk Muhasebeleştirme

*“Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.”<sup>85</sup>*

Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre işlemin ilk kaydının oluşturulması gerektiği tarihi ifade eden işlem tarihinde, gerçek kura yakın bir kur seçilebilir. Döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanmadığı dönemlerde haftanın ya da ayın ortalama kurunun o dönemin tüm işlemlerinde kullanılması mümkündür.

### 2.9.6 İzleyen Rapor Dönemi Sonlarında Raporlama

---

<sup>83</sup> Ahmet GÜRİSOY, 'Kur Farklarının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Belirlenmesi' 2016, s.4

<sup>84</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri Standardı, P.38 (Erişim Tarihi: 02.05.2020)

<sup>85</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri Standardı, P.21 (Erişim Tarihi: 02.05.2020)

Her raporlama dönemi sonunda yabancı paralı işlemlerin raporlamasında göz önünde bulundurulacak hususlar şöyledir:<sup>86</sup>

- Parasal kalem olarak yabancı para cinsinden ifade edilen varlık ya da yükümlülükler kapanış kurundan,
- Tarihi maliyetiyle ölçülmesi gereken yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler, işlem tarihindeki döviz kurundan,
- Gerçeğe uygun değeriyle ölçülmesi gereken yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler, ölçümün yapıldığı tarihteki döviz kurundan çevrilir.

### 2.9.7 Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Kur, ulusal paranın yabancı para karşılığında o tarihteki değeri olup işlem tarihi ile ödeme tarihi arasındaki farka kur farkı denir.

Korunma muhasebesi uygulamasında TRFS 9 kapsamında olan finansal araçlarla ilgili kur farkları, korunmanın etkinliği ölçüsünde başlangıçta diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki dönemde ilk muhasebeleştirildikleri tarih ile çevrildikleri günün kuru arasında oluşan kur farkları dönemin kâr veya zararında muhasebeleştirilir.

Parasal olmayan kalemlerle ilgili kur farkları ilgili kalemlerin kazanç veya zararlarının raporlandığı yere göre iki şekilde muhasebeleştirilir;

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

**Örnek:** İşletme, yurt içindeki otomobil üreticisinden 40.000 adet led ampul siparişi almış ve yurt dışındaki üreticiye 10.01.2019 tarihinde toplam mal bedeli olarak

---

<sup>86</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri Standardı, P.23 (Erişim Tarihi: 02.05.2020)

20.000 USD transfer etmiştir. 31.01.2019 tarihinde ithalat süreci tamamlanan mal, işletme stoklarına alınmıştır.

TMS' ye göre yabancı para cinsinden işlemler; işlem tarihinde geçerli döviz kuruna yakın olmak şartıyla haftanın ya da ayın ortalama kuruna göre kaydedilebilir.

Transfer tarihinde geçerli döviz kuru: 1 USD = 5,4626 TL

İthalat tarihinde geçerli döviz kuru: 1 USD = 5,2203 TL

Transfer işlemi, işletmenin kayıtlarına geçerli para birimine göre kaydedilmiştir.

.....31.01.2019.....		
153 Ticari Mallar (\$20.000*5,2203)	104.406	
674 Kur Farkı Zararları	4.846	
159 Verilen Sipariş Avansları		109.252
İthal edilen malın stoklara kaydı		

İthalatın gerçekleştiği tarihte döviz kuru düşmüştür ve stoklar beyanname üzerinde yazılı olan döviz kuruna göre muhasebeleştirileceğinden 159 hesabın borcunda bakiye kalacaktır. TMS' ye göre farkın dönemin kur farkı giderlerine aktarılması gerekir.

.....10.01.2019.....		
159 Verilen Sipariş Avansları	109.252	
102 Banka USD Hesabı (\$20.000*5,4626 TL)		109.252
Mal bedelinin üreticiye ödeme kaydı		

**Örnek:** XYZ işletmesi 30.11.2019 tarihinde yük taşımak için kullanmak üzere bir taşıtı, aylık 878 EUR taksitle 24 ay vadeli satın almıştır. İlk taksitin ödeme tarihi 30.12.2019 olup 780 EUR' u ana para, 98 EUR' u kredi faizidir. TMS' ye göre işletmenin 30.12.2019 tarihinde kredi taksiti ödemesi ile ilgili muhasebe kaydı şöyle olmalıdır.

30.11.2019 tarihinde 1 EUR = 6,3175 TL

30.12.2019 tarihinde 1 EUR = 6,6506 TL

Kredi Faizi:  $98 * 6,3175 = 619,11$  TL

Kur Farkı:  $878 * (6,6506 - 6,3175) = 292,46$  TL

.....30.12.2019.....		
300 Banka Kredileri	4.927,65	
254 Taşitlar (Kredi Faizi)	619,11	
254 Taşitlar (Kur Farkı)	292,46	
102 Banka EUR Hesabı (878 EUR*6,6506)		5.839,22
Kredi taksiti ödemesinin muhasebe kaydı		

Taşit, özellikli varlık olarak sınıflandırılacağı için kredi faizi ve kur farkı varlığın maliyetinde muhasebeleştirilebilir.

## 2.9.8 Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimine Çevrim

İşletme, finansal tablolarını geçerli para biriminden farklı bir para biriminde sunabilir. Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu farklı bir para birimine çevriminde şu adımlar izlenir:<sup>87</sup>

- Bilançodaki aktif ve yabancı kaynakları, bilançonun düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir.
- Gelir ve giderler, kâr veya zarar ve diğer gelirin sunulduğu her bir tabloda işlem tarihinde geçerli olan döviz kurundan çevrilir.
- Ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir.

## 2.10 Kur Farkları Yönünden VUK ve TMS Karşılaştırma

<sup>87</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri Standardı, P.39 (Erişim Tarihi:20.04.2020)

Kur Değişimi ile ilgili işlemlerin VUK ve TMS yönünden benzerlikleri ve farklılıkları şöyledir:

	<b>TMS</b>	<b>VUK</b>
<b>Kullanılan Para Birimi</b>	İşletmenin içinde bulunduğu ekonomik çevrede geçerli para birimidir.	TMS ile uyumludur.
<b>İlk Muhasebeleştirme</b>	Döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanmadığı dönemlerde, işlem tarihindeki gerçek kura yakın, haftanın ya da ayın ortalama kuru ile muhasebeleştirilir.	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda yayınlanan işlem tarihindeki geçerli kur ile muhasebeleştirilir.
<b>Kur Farkları</b>	Elde edilen varlığın özellikli varlık olması halinde varlığın maliyetinde, aksi halde dönem kâr ve zarar tablosunda raporlanır.	Varlığın özellikli olup olmadığına bakılmaksızın elde edilme tarihine kadar oluşan kur farkları varlığın maliyetine, elde edildikten sonra ortaya çıkan kur farkları ise varlığın maliyetinde ya da gelir tablosunda raporlanır.
<b>Raporlama Dönemi Sonunda Yabancı Parasal Kalemler</b>	Raporlama dönemi sonunda yabancı parasal kalemler dönemin kapanış kurundan raporlanır.	Kapanış tarihinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda yayınlanan geçerli kurdan raporlanır.
<b>Raporlama Dönemi Sonunda Tarihi Maliyet ile Ölçülen Yabancı Para Cinsinden Parasal Olmayan Kalemler</b>	İşlem tarihinde gerçeğe yakın olan bir döviz kurundan çevrilir.	İşlem tarihinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda yayınlanan geçerli kurdan raporlanır.
<b>Raporlama Dönemi Sonunda Gerçeğe Uygun Değer ile Ölçülen Yabancı Para Cinsinden Parasal Olmayan Kalemler</b>	Değerlemenin yapıldığı tarihte gerçeğe yakın olan bir döviz kurundan çevrilir.	İşlem tarihinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda yayınlanan geçerli kurdan raporlanır.
<b>Finansal Tabloların Geçerli Para Biriminden Farklı Bir Para Birimine Çevrilmesi</b>	İşletmenin varlık ve yabancı kaynakları bilanço tarihindeki kapanış kurundan, gelir-gider ve öz kaynakları ise işlem tarihindeki kurdan çevrilir.	Herhangi bir düzenleme yoktur.

### **BÖLÜM 3**

## **TMS-2, TMS-21 STANDARTLARINA GÖRE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve VUK ile KARŞILAŞTIRILMASI: BİR DIŞ TİCARET FİRMAŐI İNCELEMESİ**

Hedef kullanıcıları farklı olan vergi kanunları ile muhasebe kuralları arasında bazı uyumsuzluklar bulunmaktadır. Vergi Kanunu, kamu harcamalarının finansmanını sağlayan vergi gelirlerinin erken dönemde tahsil edilmesi için gelirin erken aşamada muhasebeleŐtirilmesini, giderin ise olabildiğince ötelenmesini isterken; muhasebede giderin bir an önce muhasebeleŐtirilerek gelirin ertelenmesi eğilimi vardır.<sup>88</sup>

VUK ve TMS; stokların maliyeti, değerlemesi ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi konularında farklı ilke ve kuralları içermektedir. Bir işletmenin finansal tablolarını uluslararası standartlarda hazırlayabilmesi için dönem içindeki muhasebe kayıtlarının da standartlara uygun oluŐturması gerekir. Henüz devlet otoritesi tarafından TMS'ye göre finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmayan işletmeler, finansal tablolarını vergi kanunlarına göre hazırlamakta ve uluslararası genel kabul görmüş bir standart setini uygulamaya istekli değillerdir. Ayrıca tüm işletmeler, standartları uygulayabilecek teknolojiye veya nitelikli insan gücüne sahip olmayabilirler.

26/08/2014 tarihli Resmî Gazete' de yayımlanan "TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı" yla TFRS'leri uygulayacak işletmeler genel olarak; sermaye

---

<sup>88</sup> Burçin GÖZLÜKLÜ, 'TMS/TFRS'lerdeki Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi ile Yakınsama Olanaklarının Araştırılması', 2017



piyasası araçları borsada işlem gören şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri olarak belirlenmiştir.<sup>89</sup>

Kamu Gözetimi Kurumu'nda bu işletmeler kısaca KAYİK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) olarak adlandırılmaktadır.

6102 sayılı TTK gereğince KGK'nın belirlediği Anonim ve Limited şirketlerde zorunlu olan bağımsız denetimin UFRS'ye uyumlu TFRS'ye göre yapılması gerektiği belirtilmiştir. Kamu Gözetimi Kurumu bağımsız denetime konu olan işletmeleri KAYİK İşletmeler ve Diğer İşletmeler olarak iki sınıfa ayırmıştır.

Yaklaşık 30 yıldır ülkemizde 'Dışardan Atılan Kayıt Yöntemi' ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na sunulan gelir tablosu ve bilanço TFRS' ye dönüştürülerek bağımsız denetim yapılabilmektedir.<sup>90</sup>

KAYİK dışındaki bağımsız denetime konu olan işletmelerde uygulanmak üzere 2010 yılında KGK tarafından resmî gazetede yayınlanan KOBİ TFRS yerine tam TFRS'ye biraz daha yakın olan BOBİ-FRS yayınlanmıştır.

*“TTK'nın 64'üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca gerçek ve tüzel kişiler vergi mevzuatında yer alan defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlere uymak zorundadır.”* TFRS' leri uygulayacak şirketlerin aynı zamanda VUK' a uygun olarak vergi matrahını belirleme, mali tablolarını hazırlama sorumlulukları devam etmektedir.

### **3.1 Dış Ticarete VUK ve TMS Yönünden Stok Maliyetleri**

Yurt içi satın alınan ticari maldan farklı olarak ithal edilen malın maliyeti; mal bedeli, sigorta, navlun, ardiye, gümrük vergisi, ek mali yükümlülükler, muhabir banka masrafı gibi ithalat fiili olarak gerçekleştirilene kadar katlanılan çok sayıda gideri kapsamaktadır. İthal edilen mala ilişkin oluşan giderler, ödenecek gümrük vergisinin ve Katma Değer Vergisinin matrahını değiştireceğinden bir giderin eksik veya farklı bir mal ile ilişkilendirilmesi Ticaret Bakanlığı tarafından yapılacak denetimlerde çeşitli yaptırımlarla karşılaşılmasına neden olabilmektedir. Giderlerin çok sayıda olması, sürecin karmaşık ve uzun olması nedeniyle malın maliyetini oluşturacak

<sup>89</sup> <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6542/S%C4%B1kc%CC%A7a-Sorulan-Sorular> (Erişim Tarihi 10.12.2019)

<sup>90</sup> [http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2017\\_EK%C4%B0M\\_29.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2017_EK%C4%B0M_29.pdf) (Erişim Tarihi: 02.05.2020)

unsurların özenle sınıflandırılması, kayıt edilmesi, arşivlenmesi ve raporlanabilmesi gerekmektedir.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin malın maliyetine dahil edilebileceği, diğer borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak kaydedileceği belirtilmiştir. Standartta özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak tanımlanmıştır. VUK' a göre malın özellikli olup olmadığına bakılmaksızın vadeli fiyat ile peşin fiyat arasındaki farklar stokların maliyetine dahil edilmelidir.

İthalat işlemleri yabancı para cinsinden yapıldığı için ödeme günü ile malın ithal edildiği gün arasında olumlu veya olumsuz kur farkları oluşmaktadır. Peşin alımlarda ödemenin yapıldığı günün döviz kuru yüksek olup ithalatın gerçekleştiği günün döviz kuru düşükse ithalatçı yönünden olumsuz kur farkı oluşmaktadır. VUK gereği malın iktisap edildiği tarihe kadar oluşan tüm giderler malın maliyetine ilave edileceğinden olumsuz kur farkları da maliyete dahil edilmelidir. Bu da raporlama dönemi sonunda mevcut stokların değerlemesinde, ödenecek vergi ve kâr payı hesaplamalarında farklılıklara neden olmaktadır.

Peşin veya vadeli ithal edilen malların raporlama dönemi içinde satılması veya dönem sonunda elde kalması halinde karşılaşılan sonuçlar değişebilmektedir. Bu nedenle ithal edilen malın dönem içinde satılması veya elde kalmasına göre VUK' a göre hazırlanan finansal tabloların TMS ile uyumlu ya da farklı olduğu söylenebilir.

### **3.2 Örnek Dış Ticaret Firma İncelemesi**

Çalışmanın bu bölümünde işletmenin VUK'a göre kaydedilmiş muhasebe kayıtlarından örnekler verilecek ve finansal tabloların standartlara uygun raporlanması halinde oluşacak benzerlikler veya farklılıklar örnekler üzerinde incelenecektir.

### 3.2.1 Şirketin Tanımı

Ana faaliyet konusu elektronik ticareti olan W işletmesi 1994 yılında İstanbul'da kurulmuş olup Uzak Doğu Ülkelerinden ithal ettiği elektronik ara mamullerin yurt içinde satışını yapmaktadır. İşletmenin müşterileri Türkiye'nin önde gelen beyaz eşya üreticilerinin ürünleri için yarı mamul veya fason üretim faaliyeti gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla Uzak Doğu'dan ucuza ithal edilen teknoloji ağırlıklı malların Türkiye ihracatına konu olan malların parçaları olduğu söylenebilir.

İşletmede; yönetim, mali işler, lojistik, satış, ithalat, ar-ge ve diğer ofis çalışanları olmak üzere toplam 27 kişi çalışmaktadır. İşletmenin 2018 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde aktif toplamı 33.138.941,17 TL, Net Satışları ise 27.613.413,69 TL' dir. Genellikle müşteri siparişleri doğrultusunda ürün tedarik edilmesinin yanı sıra işletme bünyesinde bulunan ar-ge departmanı, ithal edilen ürünlerin iyileştirilmesi ile ilgili çalışmalar yaparak üreticilere geri bildirim vermektedir.

Bazı ürünler, müşteri talebi doğrultusunda özel olarak üreticiye ürettirilmekte ve bu ürünlerin bedeli kısmen ya da tamamen peşin olarak ödenmektedir. Diğer ürünlerde ise mal mukabili ödeme yöntemi uygulanmaktadır. Ödeme şekli ithal edilen malın KKDF vergisi kapsamında olmasına göre değişebilmektedir. Teslim şekli olarak da genellikle FOB yöntemi tercih edilmektedir. Bu teslim şekline göre, ithal edilen malların ihraç limanından taşıma firması tarafından teslim alındığı andan itibaren sigorta, navlun, ardiye, gümrük vergileri vs. tüm masrafları ithalatçı işletme yüklenmektedir.

İthal edilen malın gümrük vergisi farklı oranlarda olabileceği; hava yolu, kara yolu ve deniz yolu olmak üzere taşıma şekline göre maliyetlerin önemli oranda değişebileceği için satılan malın maliyeti Gerçek Parti Maliyet yöntemine göre hesaplanmaktadır. İthalata konu olan mal, tarifedeki pozisyonuna göre farklı oranda gümrük vergisi ile sorumlu olduğu, hacmine veya ağırlığına göre navlun bedelinin farklı olabileceği için malın masraflı maliyeti, mal bedeline her bir ürünün payına düşen giderler ilave edilerek tespit edilmektedir.

İşletmede ithal edilen malların maliyeti Gerçek Parti Maliyet Yöntemine göre hesaplanmaktadır. Her bir yükün taşıma şekline göre taşıma maliyetleri değişmekte bu da stokların maliyetini önemli ölçüde farklılaştırmaktadır. Maliyetlerin gerçek parti maliyet yöntemine göre hesaplanması, satış fiyatlarının belirlenmesi ve gerçek karlılığın görülebilmesi açısından da önem arz etmektedir.

Döviz kurlarının sürekli dalgalandığı bir ülkede yabancı para cinsinden gerçekleşen dış ticaret faaliyetlerine ilişkin masrafların önceden tahmin edilmesi mümkün değildir. Bu yüzden işletme genellikle aldığı siparişler doğrultusunda mal ithal etmekte ve ithalat beyannamesinin tescilinden hemen sonra ya aynı gün ya da birkaç gün içinde malın satışını gerçekleştirmektedir. Yine de üç farklı stok grubu depoda bulundurulmakta ve malların raporlama dönemi sonuna kadar satılamamış maliyet bedeli ile ölçülmektedir.

Depoda bulundurulan stok gruplarından ilki, etkin bir üretim planlama sistemi bulunmayan küçük ölçekli müşterilerin siparişlerini kısa bir sürede teslim edebilmek için depoda bulundurulan stoklardır. Bu ürünler müşteri sipariş verdiği zaman ithalat süreci beklenmeden kendisine kısa sürede teslim edilebilmektedir.

İkinci grup ise üçüncü bir firmaya diğer ara mallarla birleştirilmek üzere gönderilen mallardır. Bu gruptaki stoklar için işletme üçüncü firmaya ödenecek işçilik giderlerine de katlanmakta olup bu malların satışa hazır hale gelebilmesi vakit aldığı için depoda sürekli bulundurulması gereken stoklar arasındadır.

Üçüncü grup ise hacim veya ağırlığı düşük miktarlarda olan stoklardır. Bu stoklar müşterilerin mevcut siparişi olmasa bile maliyet avantajı sağlamak için diğer yüklerle birlikte satın alınıp depoda müşteri siparişini beklemektedir.

Bu üç stok grubu ithalatın hemen ardından satılamadığı için dönem sonlarında değerlenmesi gerekmektedir.

### 3.2.2 İthalat Masraflarının Ticari Malın Maliyetine Yüklenmesi

Malın ihracatçı tarafından taşıma firmasına teslimi ile başlayan ithalat süreci bazen bir aydan daha fazla zaman alabilmektedir. Aynı zamanda çok sayıda yolda yük bulunmakta ve mal bedeli ve masraflar, muhasebe hesaplarında da ithalat bazında raporlanabilmektedir.

İthal edilen her yük için mal bedeli de dahil olmak üzere tüm ithalat masraflarının kaydedileceği, 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı açılmakta ve ithalat fiilen gerçekleştiğinde 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabında toplanan masraflar 153 Ticari Mallar Hesabına aktarılarak ilgili ithalata ait 159 hesap kapatılmaktadır.

**Örnek:** İşletme, Çin Halk Cumhuriyeti'nden 41.148 adet ısıtıcı rezistansını FOB teslim şekline göre ithal edecek olup 09.07.2019 tarihinde ürünlerin sigortası yapılmıştır. İlgili işlemin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....09.07.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Sigorta Giderleri)	362,77	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı		362,77
Sigorta muhasebe kaydı		

Birim fiyatı 0,848 USD olan rezistans için 23.07.2019 tarihinde 34.893,50 USD tutarında peşin ödeme gerçekleştirilmiştir. Transfer işlemine ait, alıcı tarafından yüklenilen 20,00 USD muhabir banka masrafı bulunmaktadır.

Mal Bedeli = 34.893,50 USD

TCMB Alış Kuru 1 USD = 5,6684 TL

Malın Ödeme Tarihinde TL Karşılığı = 197.790,33 TL

.....23.07.2019.....		
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Mal Bedeli \$34.893,50 kur:5,6684)	197.790,33	
159.001.x Muhabir Banka Masrafları (\$20,00 kur:5.6684)	113,36	
102.001.xxx Banka USD Hesabı (\$34.913,50 kur:5.6684)		197.903,68
Mal Bedeli ve Muhabir Banka Masrafının Kaydı		

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14. Maddesinin (1) numaralı fıkrasında “*transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri KDV’den istisna edilmiştir,*”<sup>91</sup> hükmüne göre navlun faturalarının KDV’ si bulunmamaktadır. Aynı kanunun “17/4-o maddesi ile gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması işlemleri KDV’den istisna edilmiştir.”<sup>92</sup>

Uluslararası taşıyıcı firmanın hizmeti ile ilgili 26.07.2019 tarihinde 1.875,00\$ (kur:5,6991) navlun faturası ithalatçıya ulaşmış olup muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

.....26.07.2019.....		
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Navlun Giderleri \$1.875,00*5,7149)	10.715,52	
320.001.xYurt İçi Satıcılar Hesabı		10.715,52
İthalat navlun muhasebe kaydı		

<sup>91</sup> 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, m.14

<sup>92</sup> 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, m.17/4-o

İthalatçının 26.07.2019 tarihinde almış olduğu 24TL+KDV tercüme hizmetine ait kayıt;

.....26.07.2019.....		
159.001.x Verilen Sipariş Avansları	24,00	
191.001.x İndirilecek KDV %18 (İthalat Tercüme Giderleri)	4,32	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı		28,32
İthalat Tercüme muhasebe kaydı		

5996 sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu kapsamında bitkisel gıda ve gıda ile temas eden madde ve malzemelerin ithalat işlemleri Tarım ve Orman Müdürlüğü tarafından kontrol edilmektedir.<sup>93</sup>

İthal edilen malzemenin gıda ile teması söz konusu olduğundan malzemeler, Tarım ve Orman Bakanlığı'nın kontrolüne tâbidir. Bununla ilgili 30.07.2019 tarihinde 248,31TL+KDV tutarında oluşan giderin muhasebe kaydı:

.....30.07.2019.....		
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Tarım Kontrol Giderleri)	248,31	
191.001.x İndirilecek KDV %18	44,70	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı		293,01
İthalat Tarım Kontrol muhasebe kaydı		

Malzemelere ait ardiye faturası da KDV' den istisna olup 31.07.2019 tarihinde 1.116,21 TL olarak ithalatçıya ulaşmıştır:

<sup>93</sup> 5996 Sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu

.....31.07.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Ardiye Giderleri)	1.116,21	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı		1.116,21
İthalat ardiye muhasebe kaydı		

Gümrük müşavirliğine ilişkin alınan hizmet bedelinin muhasebe kaydı:

.....31.07.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Müşavirliği Giderleri)	1.030,00	
191.001.x İndirilecek KDV %18	185,40	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı		1.215,40
Gümrük müşavirliği hizmeti muhasebe kaydı		

İthal edilen eşyanın Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan GTİP koduna göre gümrük vergisi oranı %3,20, ilave gümrük vergisi oranı %25'tir. Gümrük Vergisi matrahı, eşyanın alış fiyatı, navlun bedeli ve sigorta bedelinden oluşmakta olup KDV matrahı için bu tutara daha önce KDV hesaplanmamış olan yurt içi depolama giderleri (ardiye) ve gümrük vergisi ilave edilmiştir.

**Tablo 3.1: Tahakkuk Eden İthalat Vergileri**

<b>İthalat Tahakkuk Bilgileri</b>	
<b>Mal Bedeli</b>	<b>194.740,620</b>
Navlun Bedeli	10.715,520
Sigorta Bedeli	362,770
<b>Gümrük Vergisi Matrahı</b>	<b>205.818,910</b>
Gümrük Vergisi (%3,2)	6.586,205
İlave Gümrük Vergisi (%25)	51.454,728
Damga Vergisi	97,100
Yurtiçi Depolama Giderleri	1.116,210
Muhabir Banka Masrafı	113,36
<b>KDV Matrahı</b>	<b>265.186,51</b>
KDV (%18)	47.733,57



Yukarıda detayları verilmiş olan ithalata ait vergiler ithalatçı tarafından ödenerek muhasebe kayıtlarına alınmıştır.

.....31.07.2019.....		
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Vergisi)	6.586,20	
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İlave Gümrük Vergisi)	51.454,73	
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Damga Vergisi)	97,10	
191.001.x İndirilecek KDV %18 (İthalde Ödenen KDV)	47.733,57	
102.001.x Banka TL Hesabı		105.871,60
İthalat Vergi Ödemeleri Muhasebe Kaydı		

İthalata ait tüm vergiler ödendiğinde ithalatçı malzemeleri gümrükten çekebilir ve ticari malları arasına alıp satışını yapabilir. Bu aşamada ilgili ithalata ait 159 Verilen Sipariş Avansları hesaplarında muhasebeleştirilmiş olan mal bedeli ve masraflar 153 Ticari Mallar hesabına alınmalıdır.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 30. Maddesinde fatura ve diğer belgelerde yazılı olan yabancı paraların gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan T. C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lira' sına çevrilmesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>94</sup> Beyannamenin tescil edildiği 31 Temmuz 2019 tarihinde 1 USD=5,5810 TL' dir. Mal bedeli olarak stoklar hesabına alınması gereken tutar 34.893,50 USD\*5,5810= 194.740,62 TL olmalıdır.

.....31.07.2019.....		
153.001 Ticari Mallar 153.001.x Rezistans 41.148 adet (\$34.893,50*5,5810)	194.740,62	
159.001.x Verilen Sipariş Avansları		194.740,62
Mal Bedelinin Muhasebe Kaydı		

<sup>94</sup> 4458 Sayılı Gümrük Vergisi Kanunu, 30. Md.

Ödemenin yapıldığı tarih ile gümrükleme işlemlerinin tamamlanarak ithalatın gerçekleştiği tarihte döviz kurlarının farklı olması nedeniyle işletme aleyhine 3.049,69 TL olumsuz kur farkı oluşmuştur.

**Tablo 3.2: İthalata İlişkin Kur Farkı Tablosu**

	Tarih	MB Döviz Alış Kuru	MB Döviz Satış Kuru	Mal Bedeli USD	Mal Bedeli TL
Transfer	23.07.2019	5,6684		34.893,50	197.790,32
Fiili İthalat	31.07.2019		5,581	34.893,50	194.740,62
Fark					3.049,69

02.03.1995 tarihinde, 22218 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan 238 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.<sup>95</sup>

Ödeme ile fiili ithalat tarihlerindeki döviz kurları arasındaki farkı ifade eden tutar, 159.001.x numaralı Verilen Sipariş Avansları hesaplarında bakiye olarak beklemektedir. Bu fark, vergi kanunlarına göre ödenecek vergi matrahının doğru hesaplanabilmesi için ithal edilen stokların maliyetine dahil edilmeli; standartlara göre finansal rapor hazırlanabilmesi için ise kur farkı zararları olarak muhasebeleştirilmelidir.

VUK			TMS		
....31.07.2019....			....31.07.2019....		
<b>153.001.x Ticari Mallar (Rezistans 41.148 adet)</b>	3.049,69		<b>674 Kur Farkı Zararları</b>	3.049,69	
159.001.x Verilen Sipariş Avansları		3.049,69	159.001.x Verilen Sipariş Avansları		3.049,69
Kur farklarının muhasebe kaydı			Kur farklarının muhasebe kaydı		

<sup>95</sup> 02/03/1995 tarih 238 Sıra No’ lu VUK Genel Tebliği

İthalatın fiili olarak tamamlanmasından sonra ilgili ithalatın tüm masrafları 153 Ticari Mallar hesabına aktarılarak ithal edilen malın maliyetini oluşturan unsurların muhasebeleştirme işlemleri tamamlanmış olacaktır. Bu masraflar, malın kendi fiyatı haricindeki maliyetlerini ifade eder.

.....31.07.2019.....		
153.001 Ticari Mallar	71.748,20	
153.001.x Rezistans 41.148 adet		
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Sigorta Giderleri)		362,77
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Muhabir Banka Masrafları)		113,36
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Navlun Giderleri)		10.715,52
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Tercüme Giderleri)		24,00
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Tarım Kontrol Giderleri)		248,31
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Ardiye Giderleri)		1.116,21
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Müşavirliği Giderleri)		1.030,00
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Vergisi Giderleri)		6.586,20
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İlave Gümrük Vergisi Giderleri)		51.454,73
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Damga Vergisi Giderleri)		97,10
İthalat masraflarının ilgili stokları hesabına aktarımı		

Masrafların ithal edilen mala dağıtımı tamamlandığında vergi kanunlarına göre ve standartlara göre oluşan birim maliyetler arasında farklılık görülmektedir.

**Tablo 3.3: İthal Edilen Malın Birim ve Toplam Maliyeti**

<b>Tarih</b>	<b>Gider Çeşidi</b>	<b>Toplam Maliyet</b>	<b>Birim Maliyet</b>
9.07.2019	İthal Edilen Malın Sigorta Bedeli	362,77	0,009
23.07.2019	Muhabir Banka Masrafı	113,36	0,003
26.07.2019	İthal Edilen Malın Navlun Bedeli	10.715,52	0,260
26.07.2019	Tercüme Bedeli	24,00	0,001
30.07.2019	Tarım Kontrol Bedeli	248,31	0,006
31.07.2019	İthal Edilen Malın Ardiye Bedeli	1.116,21	0,027
31.07.2019	Gümrük Müşaviri Hizmet Bedeli	1.030,00	0,025
31.07.2019	İthal Edilen Malın Gümrük Vergisi	6.586,20	0,160
31.07.2019	İlave Gümrük Vergisi	51.454,72	1,250
31.07.2019	Damga Vergisi	97,10	0,002
31.07.2019	Mal Bedeli	194.740,62	4,733
	<b>TMS Maliyet</b>	<b>71.748,19</b>	<b>1,744</b>
31.07.2019	Kur Farkı	3.049,69	0,074
	<b>VUK Maliyet</b>	<b>74.797,88</b>	<b>1,818</b>

### 3.2.3 Avans Ödemeli Alımlarda Olumlu Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Peşin ödemeli alımlarda, ödemenin yapıldığı tarihte döviz kurunun düşük olup beyannamenin tescili edildiği tarihte yüksek olması halinde işletme lehine oluşan kur farkları hem VUK'a göre hem de TMS' ye göre gelir hesaplarında muhasebeleştirilir. Vergi kanunları ile standartlar, peşin ödemeli alımlarda oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi yönünden örtüşmektedir.

**Örnek:** İthalatı yapılacak olan 43.000 adet trafonun 12.07.2019 tarihinde toplam mal bedeli olan 26.081,94 USD banka aracılığıyla ödemesi yapılmıştır.

TCMB Alış Kuru: 5,6665 TL

.....12.07.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Mal Bedeli \$26.081,94 kur:5,6665)	147.793,31	
102.001 Banka USD Hesabı (\$26.081,94 kur:5,6665)		147.793,31
Ödemenin muhasebe kaydı		

İlgili ithalatın beyannamesi 16.07.2019 tarihinde, 1USD=5,7019 TL olarak tescil edilmiştir. Ödeme günü ile beyannamenin tescil tarihindeki kurlar arasında 0,0354 TL fark olup toplam fark tutarı 923,30 TL'dir.

**Tablo 3.4: Olumlu Kur Farkı Tablosu**

	Tarih	MB Döviz Alış Kuru	MB Döviz Satış Kuru	Mal Bedeli USD	Mal Bedeli TL
Transfer	12.07.2019	5,6665		26.081,94	147.793,31
Fiili İthalat	16.07.2019		5,7019	26.081,94	148.716,61
Fark					- 923,30

İthalatın fiili olarak gerçekleştiği tarihte ithal edilen mal bedeli 148.716,61 TL'dir. Daha önce transfer edilen tutar ise 147.793,31 TL'dir. Mal bedeli olarak muhasebeleştirilmesi gereken tutar fiili ithalat tarihindeki tutar olmalıdır. Transfer edilen tutar ile ithalat tarihindeki tutar arasındaki fark da kur farkı gelirlerinin alacağında muhasebeleştirilmelidir.

.....16.07.2019..... 153.001 Ticari Mallar 153.001.x Trafo	148.716,61	
159.001.x Verilen Sipariş Avansları		147.793,31
646 Kur Farkı Gelirleri		923,30
İthalat beyannamesi üzerindeki mal bedelinin kaydı		

Transfer ve kur farkının ticari mallar hesabında muhasebeleştirilmesiyle toplam mal bedelinin 148.716,61 TL olduğu görülmektedir.

Örnekte de görüldüğü gibi peşin ödemeli ithalatlarda ödeme tarihi ile ithalatın gerçekleştiği tarihler arasında olumlu kur farkı oluşması halinde TMS ve VUK' a göre kur farklarının muhasebeleştirilmesinde fark bulunmamaktadır.

### 3.3 Vadeli Alımların Muhasebeleştirilmesi

Dış ticarete de yurt içi ticarete olduğu gibi taraflar arasında uzun yıllara dayalı ticari güven tesis edilmişse daha az maliyetli ve vadeli alıma imkân veren bir ödeme yöntemi olan Mal Mukabili alım tercih edilebilmektedir. Akreditifli ödeme veya vesaik mukabili ödeme gibi banka tarafından garanti edilen ödeme şekillerinde bankanın da komisyon alacağı oluşacağı için ilave bir maliyet söz konusudur. Bu da zaten maliyetli olan dış ticaret işlemlerini daha maliyetli hale getirmektedir.

88/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre, dahilde işleme izin belgesi ve yatırım teşvik belgesi kapsamında olmayan, ithal edilen malın alıcıya teslimine kadar ödemesi yapılmamış olan ithalatlarda %6 oranında KKDF ödenmesi gerekmektedir. KKDF oranı sıfır olan hammadde ve ara malı niteliği taşıyan veya üretimde kullanılacak makine, teçhizat veya taşıtlar 2015/7511 sayılı Bakanları Kurulu Kararı eki listede yer almaktadır.<sup>96</sup>

Vadeli ithalatlarda, KKDF yükümlülüğü bulunan malın peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fiyat farkının yanında %6 da KKDF ödemek mecburiyetinde kalınacağından işletmeler KKDF vergisi olan malların ithalatında peşin, KKDF vergisi olmayanların ithalatında vadeli ödeme yöntemlerini tercih edebilirler.

Vadeli alım ile peşim alım arasında fiyat farkı varsa bu farklar VUK'a göre stokların maliyetinde, TMS'ye göre dönemin finansman giderleri arasında raporlanmalıdır. TMS'ye göre dönemin hasılatından indirilmesi gereken vade farklarının, stokların maliyetinde muhasebeleştirilmesi finansal tablo okuyucularının yanılmasına neden olacaktır.

#### 3.3.1 Vadeli Alımlarda Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Mal mukabili yöntem; ithalatçının, malı belgeleriyle birlikte teslim alması ve sözleşmede anlaşmaya varılan tarihte ihracatçının bankasına mal bedelini transfer etmesi şeklinde tanımlanabilir. Ödeme ithalat gerçekleştikten sonra yapılacağından ödeme tarihi ile ithalat tarihi arasındaki olumlu ya da olumsuz kur farkları gelir tablosu hesaplarında muhasebeleştirilir.

<sup>96</sup> <https://sezaikaya.com/post/ithalatta-kkdf-temel-ilkeler> 89 (Erişim Tarihi: 01.05.2020)

Mal mukabili alımlarda ithalata ait muhabir banka masrafları ve olumsuz kur farkları peşin alımlarda olduğundan farklı muhasebeleştirilmektedir. Peşin alımlarda malın maliyetine ilave edilen bu giderler mal mukabili alımlarda dönem giderleri arasında muhasebeleştirilir.

**Örnek:** İşletme 26.08.2019 tarihinde Çin Halk Cumhuriyeti'nden, 5.650,00USD tutarında 30.000 adet Switch'i, Mal Mukabili ödeme yöntemi ile ithal etmiştir. Malın ödemesi tesliminden bir hafta sonra yapılacağı için vadeli fiyatı ile peşin fiyatı arasında fark bulunmamaktadır.

.....26.08.2019..... 153.001 Ticari Mallar 153.001.x Switch 30.000 adet (\$5.650,00 kur:5,7642)	32.567,73	
320.002.x Yurt Dışı Satıcılar (USD Hesabı) (\$5.650,00 kur:5,7642)		32.567,73
İthal edilen malın muhasebe kaydı		

İthalata ait katlanılan diğer masraflar, gerçekleştikleri tarihlerde geçici olarak 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabında kaydedilir ve bu hesapta toplanan masraflar ithalatın tamamlanmasından sonra 153 Ticari Mallar Hesabına aktarılır. Her ithalat için farklı sıra numarası verilen 159 Verilen Sipariş Avansları Hesapları, parti başına oluşan maliyetlerin izlenmesine yardımcı olmaktadır.

.....26.08.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Sigorta Giderleri)	56,49	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı		56,49
Sigorta muhasebe kaydı		
.....26.08.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Navlun Giderleri \$290,00 kur:5,7538)	1.668,60	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı		1.668,60
İthalat navlun muhasebe kaydı		

.....27.08.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Ardiye Giderleri )  320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı	720,00	720,00
İthalat ardiye muhasebe kaydı		
.....27.08.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Müşavirliği Giderleri ) 191.001.x İndirilecek KDV %18  320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı	385,00 69,30	454,30
Gümrük müşavirliği muhasebe kaydı		
.....27.08.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Vergisi) 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Damga Vergisi) 191.001.x İndirilecek KDV %18 (İthalde Ödenen KDV)  102.001.x Banka TL Hesabı	805,29 97,10 6.447,26	7.349,65
İthalat Vergi Ödemeleri Muhasebe Kaydı		

İthalatı tamamlanan malların masrafları, 27.08.2019 tarihinde 153 Ticari Mallar Hesabına aktarılmıştır.

.....27.08.2019..... 153.001 Ticari Mallar 153.001.x SWC.0267 30.000 adet 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Sigorta Giderleri) 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Navlun Giderleri) 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Ardiye Giderleri) 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Müşavirliği Giderleri) 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Vergisi Giderleri) 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Damga Vergisi Giderleri)	3.732,48	56,49 1.668,60 720,00 385,00 805,29 97,10
Masrafların Stokların Maliyetine Aktarılması		



İthal edilen malın birim maliyeti; mal bedeline, gümrük vergisi oranı ve navlun bedellerinin malzemeye göre değişeceği de göz önünde bulundurularak her bir malın payına düşen giderler eklenerek bulunmaktadır. Bu örnekte tek çeşit malzeme geldiği için gümrük vergisi ve navlun bedeli eşit dağıtılmış olup, masraflı birim maliyeti 1,21 TL olarak hesaplanmıştır.

**Tablo 3.5: Mal Mukabili İthal Edilen Malın Maliyeti Tablosu**

<b>Tarih</b>	<b>Gider Çeşidi</b>	<b>Toplam Maliyet</b>	<b>Birim Maliyet</b>
26.08.2019	Mal Bedeli	32.567,73	1,086
26.08.2019	İthal Edilen Malın Sigorta Bedeli	56,49	0,002
26.08.2019	İthal Edilen Malın Navlun Bedeli	1.668,60	0,056
27.08.2019	İthal Edilen Malın Ardiye Bedeli	720,00	0,024
27.08.2019	Gümrük Müşaviri Hizmet Bedeli	385,00	0,013
27.08.2019	İthal Edilen Malın Gümrük Vergisi	805,29	0,027
27.08.2019	Damga Vergisi	97,10	0,003
	<b>Toplam</b>	<b>36.300,21</b>	<b>1,210</b>

Malların 02.09.2019 tarihinde malların satışı gerçekleşmiş ve müşteri, bedelini aynı gün bankaya havale yoluyla ödemiştir.

.....02.09.2019..... 102.001.x Banka TL Hesabı	82.474,92	
600.001 Yurt İçi Satışlar (SWC.0267 30.000*\$0,40 kur:5,8245)		69.894,00
391.001 Hesaplanan KDV %18		12.580,92
İthal edilen malın satış kaydı		

İthalat masraflarıyla birlikte maliyeti 36.300,21 TL' ye ulaşan ticari malın maliyeti gidere dönüştürülmüştür.

.....02.09.2019..... 621.001. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	36.300,21	
153.001 Ticari Mallar (SWC.0267 30.000 adet)		36.300,21
Satılan Malın Maliyeti muhasebe kaydı		

İthalatçı 04.09.2019 tarihinde mal bedelini ihracatçıya banka yoluyla transfer etmiştir.

.....03.09.2019..... 320.002.x Yurt Dışı Satıcılar (USD Hesabı) (\$5.650,00 kur:5,8149)	32.854,18	
102.002.x Banka USD Hesabı (\$5.650,00 kur:5,8149)		32.854,18
İthalat transferine ait muhasebe kaydı		

İthalatın gerçekleştiği gün, mal bedelinin geçerli para birimi cinsinden karşılığı, ödeme tarihindeki karşılığından düşük olduğu için bu ithalatla ilgili satıcının hesabında 286,45 TL borç bakiyesi oluşmuştur.

**Tablo 3.6: Mal Mukabili İthalatta Oluşan Olumsuz Kur Farkı Tablosu**

	Tarih	MB Döviz Alış Kuru	MB Döviz Satış Kuru	Mal Bedeli USD	Mal Bedeli TL
Fiili İthalat	26.08.2019		5,7642	5.650,00	32.567,73
Transfer	3.09.2019	5,8149		5.650,00	32.854,19
Fark					286,45

Bu farkın dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesinde TMS ve VUK yönünden uyumsuzluk bulunmamaktadır.

.....03.09.2019..... 656 Kur Farkı Zararları	286,45	
320.002.x Yurt Dışı Satıcılar (USD Hesabı)		286,45
Kur farkının muhasebe kaydı		

Satıcıya yapılan transfere ait 15 USD muhabir banka masrafı da peşin ithalattan farklı olarak dönemin finansman gideri olarak kaydedilmiştir. Oluşturulan muhasebe kaydı TMS ve VUK yönünden uyumludur.

.....03.09.2019..... 780.70 Banka İthalat Masrafları	87,22	
102.002.x Banka USD Hesabı (\$15 kur:5,8149)		87,22
Muhabir banka masrafına ait muhasebe kaydı		

### 3.3.2 Vadeli Alımlarda Vade Farkının Muhasebeleştirilmesi

VUK'a göre satın alınan ticari malların peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki vade farkları satın alınan malın maliyetinde muhasebeleştirilmelidir. TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre ise sadece özellikli varlıkların elde edilmesinde, üretilmesinde veya inşasında katlanılan borçlanma maliyetleri, malın maliyetine ilave edilebilir. Özellikli varlık şartlarına uymayan stokların borçlanma maliyetleri, ilgili dönemde gider kaydedilerek hasılatından indirilmelidir.

**Örnek:** Alıcı ve satıcı arasında yapılan sözleşmede, 920.000 adet Diyo' un peşin alış fiyatı 22.330,00 USD olup vade farkı aylık %3'tür. İthalatçı firma 30 gün vadeli ödeme yöntemini seçerek 669,90 USD tutarındaki vade farkını ödemeyi kabul etmiştir. 13.06.2019 tarihinde gerçekleşen ithalatın TMS ve VUK'a göre karşılaştırmalı muhasebe kayıtları şöyledir:

VUK			TMS		
....13.06.2019....			....13.06.2019....		
153 Ticari Mallar Diyot 920.000 adet \$22.330,00*5,8101	129.739,53		153 Ticari Mallar Diyot 920.000 adet \$22.330,00*5,8101	129.739,53	
153 Ticari Mallar Diyot 920.000 adet \$669,90*5,8101	3.892,18		328 Ertelemiş Vade Farkı Giderleri	3.892,18	
320.x Yurt Dışı Satıcılar \$22.999,90*5,8101		133.631,71	320.x Yurt Dışı Satıcılar \$22.999,90*5,8101		133.631,71
Vadeli alınan ticari malın muhasebe kaydı			Vadeli alınan ticari malın muhasebe kaydı		

TMS'ye göre satın alınan malın vade farkına isabet eden kısmı, dönem gideri olarak kayıt edilmelidir. Bu fark, TMS' ye göre finansal tablo hazırlanmak istendiğinde ithal edilen malın maliyetinin tespitinde hataya neden olacaktır.

### 3.4 Ödeme Şekline Göre TMS ve VUK' un Karşılaştırılması

İthal edilen ticari malın maliyetinin hesaplanmasında TMS ve VUK karşılaştırmasını şu şekilde özetleyebiliriz:

	TMS	VUK
Peşin ithalatlarda ödeme tarihi ile ithalat tarihi arasındaki olumsuz kur farkları	Dönemin finansman giderinde muhasebeleştirilir.	İthal edilen malın maliyetinde muhasebeleştirilir.
Peşin ithalatlarda ödeme tarihi ile ithalat tarihi arasındaki olumlu kur farkları	Kur farkı gelirlerine kaydedilir.	Kur farkı gelirlerine kaydedilir.
Vadeli ithalatlarda olumlu kur farkları	Kur farkı gelirlerine kaydedilir.	Kur farkı gelirlerine kaydedilir.
Vadeli ithalatlarda olumsuz kur farkları	Dönemin finansman giderinde muhasebeleştirilir.	Kambiyo zararlarında muhasebeleştirilir.
Vadeli ithalatlarda, malın peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasında vade farkı olması halinde	Dönemin finansman giderinde muhasebeleştirilir.	İthal edilen malın maliyetinde muhasebeleştirilir.

### 3.5 İthal Edilen Malın Dönem Sonunda Değerlemesi

Stokların maliyetine dahil edilen kur farkları, TMS ve VUK yönünden dönemin gelir tablosu ve dönem sonu stokların değerlendirilmesinde farklılıklara neden olmaktadır. TMS' ye göre dönem gideri yazılması gerekirken stoklar arasında muhasebeleştirilen kur farkları bir taraftan dönem karını yükseltmekte bir taraftan da varlıkların dönem sonu değerlemesinde stokları gerçeğe uygun değerinden uzaklaştırmaktadır.

İşletmenin 2019 yılı haziran ayına ait peşin ithalatlarında oluşan olumsuz kur farkı aşağıdaki tabloda gösterilmiş olup bu farklar ithalatın gerçekleştiği tarihlerde ithal edilen malın maliyetine yüklenmiştir. Bu stokların dönem sonuna kadar satılması halinde malın maliyetine ilave edilmiş olan kur farkları satılan malın maliyeti ile birlikte gidere dönüşecek ve finansal tablolarda önemli bir fark oluşmayacaktır. Kur farkları aynı dönem içinde fakat farklı tarihlerde gider olarak kaydedilebilecektir.

**Tablo 3.7: 2019 Yılı Haziran Ayında Peşin İthalatta Oluşan Olumsuz Kur Farkları Tablosu**

Mal Bedeli USD Tutar	Ödeme Tarihi	Ödeme Tarihinde TCMB USD Alış Kuru	Ödeme Tarihinde TL Tutar	Beyanname Tarihi	Beyanname Tarihinde TCMB USD Satış Kuru	Beyanname Tarihinde TL Tutar	Olumsuz Kur Farkı
\$67.279,89	17.05.2019	5,9999	403.672,61	10.06.2019	5,846	393.318,24	₺10.354,38
\$21.800,00	30.05.2019	6,0152	131.131,36	10.06.2019	5,846	127.442,80	₺3.688,56
\$11.160,00	8.05.2019	6,1475	68.606,10	12.06.2019	5,7895	64.610,82	₺3.995,28
\$11.000,00	8.05.2019	6,1475	67.622,50	18.06.2019	5,881	64.691,00	₺2.931,50
\$6.456,02	30.05.2019	6,0152	38.834,25	18.06.2019	5,881	37.967,85	₺866,40
\$7.080,00	9.05.2019	6,1607	43.617,76	20.06.2019	5,8624	41.505,79	₺2.111,96
\$8.282,00	8.05.2019	6,1475	50.913,60	21.06.2019	5,7414	47.550,27	₺3.363,32
\$6.038,00	8.05.2019	6,1475	37.118,61	21.06.2019	5,7414	34.666,57	₺2.452,03
\$5.126,00	30.05.2019	6,0152	30.833,92	21.06.2019	5,7414	29.430,42	₺1.403,50
\$16.350,00	18.06.2019	5,8704	95.981,04	21.06.2019	5,7414	93.871,89	₺2.109,15
₺33.276,08							

#### 3.5.1 Raporlama Dönemi İçinde Satılan Malların Maliyeti

Tablo 3.7'de görülen 21.800,00 USD tutarındaki ithalatta, 40.000 adet Panel ithal edilmiştir. Ay sonuna kadar malın satışı yapıldığı için maliyetine yüklenen 3.688,56 TL tutarındaki kur farkı, satılan malın maliyetleri arasında dönem

hasılatından indirilmiş olacaktır. Ticari mala ilişkin hasılat da ithalatın gerçekleştiği dönemde gelir olarak kaydedildiği için ödenecek vergi, kâr payı ve dönem sonu stokların değerinde farklılık oluşmayacaktır.

İthalata ait mal bedeli tutarı 21.800,00 USD 30.05.2019 tarihinde üreticinin bankasına havale yoluyla ödenmiştir. Ödeme ile ilgili işletmenin banka USD hesabından 10 USD muhabir banka masrafı çekilmiştir.

Ödemenin gerçekleştiği günün Merkez Bankası Alış Kuru 6,0152 TL'dir.

.....30.05.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Mal Bedeli \$21.800,00kur:6,0152) 159.001.x Muhabir Banka Masrafları (\$10 kur:6,0152)	131.131,36 60,15	
102.001.x Banka USD Hesabı (\$21.810,00 kur:6,0152)		131.191,51
Mal Bedeli ve Muhabir Banka Masrafının Kaydı		

İthalata ait oluşan diğer masrafların tarih sırasına göre muhasebe kayıtları şöyledir:

.....30.05.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Sigorta Giderleri)	231,30	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı Sigorta muhasebe kaydı		231,30
.....07.06.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Navlun Giderleri \$127,44 kur:5,8613)	746,96	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı İthalat navlun muhasebe kaydı		746,96
.....10.06.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Ardiye Giderleri)	2.871,47	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı İthalat ardiye muhasebe kaydı		2.871,47

.....10.06.2019.....		
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Vergisi)	4.237,89	
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Damga Vergisi)	97,10	
191.001.x İndirilecek KDV %18 (İthalde Ödenen KDV)	24.406,30	
102.001.x Banka TL Hesabı		28.741,29
İthalat Vergi Ödemeleri Muhasebe Kaydı		
.....10.06.2019.....		
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Müşavirliği Giderleri )	450,00	
191.001.x İndirilecek KDV %18	81,00	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı		531,00
Gümrük müşavirliği muhasebe kaydı		

İthalatın gerçekleştiği tarih 10.06.2019’da mal bedeli olarak stoklara yüklenmesi gereken tutar  $\$21.800,00 * 5,846 = 127.442,80$  TL olmalıdır.

.....10.06.2019.....		
153 Ticari Mallar	127.442,80	
153.001.x Panel 40.000 adet (\$21.800*5,846)		
159.001.x Verilen Sipariş Avansları		127.442,80
Mal bedelinin işletme ticari mallar hesabına aktarımı		

Ödemenin yapıldığı 159 hesaptan mal bedeli tutarı ticari mallar hesabına aktarılmış fakat 159 hesap kur farkı tutarı kadar borç bakiyesi vermektedir. Bu bakiyenin VUK’ a göre ithal edilen malın maliyetine, TMS’ye göre dönem kur farkı zararları hesabına aktarılması gerekmektedir.

VUK			TMS		
....10.06.2019....			....10.06.2019....		
<b>153.001.x Ticari Mallar Panel 40.000 adet</b>	3.688,56		<b>674 Kur Farkı Zararları</b>	3.688,56	
159.001.x Verilen Sipariş Avansları		3.688,56	159.001.x Verilen Sipariş Avansları		3.688,56
Kur farklarının muhasebe kaydı			Kur farklarının muhasebe kaydı		

İthal edilen malın maliyetini hesaplama yöntemi kur farkına ait muhasebe kaydının oluşturulması ile TMS' den ayrılmış olup VUK' a göre ticari mallar hesabının bakiyesi daha yüksektir.

İthal edilen malın toplam birim maliyetinin hesaplanabilmesi için ithalata ait diğer masrafların da stoklara aktarılması gerekmektedir.

.....10.06.2019.....		
153.001 Ticari Mallar	8.694,87	
153.001.x Panel 40.000 adet		
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Sigorta Giderleri)		231,30
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Muhabir Banka Masrafları)		60,15
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Navlun Giderleri)		746,96
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Ardiye Giderleri)		2.871,47
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Müşavirliği Giderleri)		450,00
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Vergisi Giderleri)		4.237,89
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Damga Vergisi Giderleri)		97,10
Masrafların Stokların Maliyetine Aktarımı		

Mal bedeli ve diğer masrafların yanında kur farkı da stok maliyetine yüklendiği için VUK' a göre ithal edilen malın toplam maliyetinin 139.826,23 TL, TMS' ye göre ise 136.137,67 TL olduğu görülmektedir.



Gümrükten çekilen malın bir hafta sonra bankaya havale yöntemi ile müşteriye satışı yapılmıştır.

.....17.06.2019..... 102.001.x Banka TL Hesabı	242.363,83	
600.001 Yurt İçi Satışlar (Panel 40.000*\$0,87 kur:5,9021)		205.393,08
391.001 Hesaplanan KDV % 18		36.970,75
İthal Edilen Malın Satış Kaydı		

Gider olarak yazılmadan ticari malın maliyetine dahil edilen kur farkları, ilgili malın satışı raporlama dönemi içinde gerçekleştiği için satılan ticari malın maliyetleri hesabına kaydedilerek hasılatın indirilebilecektir.

VUK			TMS		
....17.06.2019....			....17.06.2019....		
621 Satılan Malların Maliyeti	139.826,23		621 Satılan Malların Maliyeti	136.137,67	
153 Ticari Mallar (Panel 30.000 adet)		139.826,23	153 Ticari Mallar (Panel 30.000 adet)		136.137,67
Satılan Malın Maliyeti Muhasebe Kaydı			Satılan Malın Maliyeti Muhasebe Kaydı		

VUK'a göre malın satışından sonra gider hesaplarına aktarılmış olan kur farkı TMS' ye göre malın işletme stoklarına girdiği anda aktarılmıştır.

İthal edilen malın raporlama dönemi içinde satılmış olması nedeniyle işletmenin sonuç hesapları ve bilanço kalemlerinin değeri TMS ve VUK yönünden uyumludur.

### 3.5.2 Raporlama Dönemi Sonunda Eldeki Stokların Maliyeti

Tablo 3.7' de 11.000 USD tutarındaki ithalatta, stokta bulundurulmak üzere 100.000 adet Triyak ithal edilmiştir. Mal bedeli olarak 08.05.2019' da yapılan ödeme

kaydı ve maliyete intikal etmesi gereken diğer masrafların muhasebe kayıtları şöyledir:

.....08.05.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Mal Bedeli \$11.000,00 kur:6,1475) 159.001.x Muhabir Banka Masrafları (4,10 USD kur:6,1475)	67.622,50 25,20	
102.001.x Banka USD Hesabı (\$11.004,10 kur:6,1475)		67.647,70
<b>Mal Bedeli ve Muhabir Banka Masrafının Kaydı</b>		

.....24.05.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Sigorta Giderleri)	116,95	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı		116,95
<b>Sigorta muhasebe kaydı</b>		
.....14.06.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Navlun Giderleri \$375,00 kur:5,8264)	2.184,90	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı		2.184,90
<b>İthalat navlun muhasebe kaydı</b>		
.....18.06.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (İthalat Ardiye Giderleri )	494,01	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı		494,01
<b>İthalat ardiye muhasebe kaydı</b>		
.....18.06.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Müşavirliği Giderleri ) 191.001.x İndirilecek KDV %18	450,00 81,00	
320.001.x Yurt İçi Satıcılar Hesabı		531,00
<b>Gümrük müşavirliği hizmeti muhasebe kaydı</b>		

İthalat konu olan mallar, gümrük vergisinden muaf olup sadece damga vergisi ödemesi yapılmıştır.

.....19.06.2019..... 159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Damga Vergisi)	97,10	
191.001.x İndirilecek KDV %18 (İthalde Ödenen KDV)	12.152,17	
102.001.x Halk Bankası TL Hesabı		12.249,27
Vergi Ödemeleri Muhasebe Kaydı		

Mal bedelinin ödendiği 08.05.2019 tarihinde Merkez Bankası Döviz Alış Kuru 1 USD = 6,1475 iken malın ithal edildiği 18.06.2019 tarihinde Merkez Bankası Döviz Satış Kuru 1 USD = 5,881 TL' dir. İthalatın tamamlandığı tarihte geçerli olan kura göre mal bedeli ticari mallar hesabına kaydedilmiştir.

.....18.06.2019..... 153 Ticari Mallar 153.001.x Triyak 100.000 adet (\$11.000,00*5,881)	64.691,00	
159.001.x Verilen Sipariş Avansları		64.691,00
Mal bedelinin işletme ticari mallar hesabına aktarımı		

Ödeme tarihi ile ithalatın gerçekleştiği tarihler arasında oluşan kur farklarının VUK ve TMS' ye göre muhasebe kaydı şöyle olmalıdır:

VUK			TMS		
....18.06.2019.... <b>153.001.x Ticari Mallar Tiryak 100.000 adet</b>	3.688,56		....18.06.2019.... <b>674 Kur Farkı Zararları</b>	3.688,56	
159.001.x Verilen Sipariş Avansları		3.688,56	159.001.x Verilen Sipariş Avansları		3.688,56
Kur farklarının muhasebe kaydı			Kur farklarının muhasebe kaydı		

Tamamlanan ithalatın diğer masrafları da ticari mallar hesabına aktarılmıştır.

.....18.06.2019.....		
153.001 Ticari Mallar	3.368,06	
153.001.x Triyak 100.000 adet		
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Sigorta Giderleri)		116,95
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Muhabir Banka Masrafları)		25,20
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Navlun Giderleri)		2.184,90
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Ardiye Giderleri)		494,01
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Gümrük Müşavirliği Giderleri)		450,00
159.001.x Verilen Sipariş Avansları (Damga Vergisi Giderleri)		97,10
Masrafların Stokların Maliyetine Aktarımı		

VUK'a göre kur farkı dönemin kâr zarar tablosu yerine stokların maliyetine eklendiği için dönem sonu elde kalan stoklar olması gerektiğinden daha fazla tutarda raporlanacaktır.

**Tablo 3.8: İthal Edilen Malın VUK ile TMS Karşılaştırmalı Birim Fiyatı Tablosu**

Tarih	Gider Çeşidi	Toplam Maliyet TL	Birim Maliyet TL
8.05.2019	Muhabir Banka Masrafı	25,20	0,000
24.05.2019	İthal Edilen Malın Sigorta Bedeli	116,95	0,001
14.06.2019	İthal Edilen Malın Navlun Bedeli	2.184,90	0,022
18.06.2019	İthal Edilen Malın Ardiye Bedeli	494,01	0,005
18.06.2019	Gümrük Müşaviri Hizmet Bedeli	450,00	0,005
18.06.2019	Mal Bedeli	64.691,00	0,647
19.06.2019	Damga Vergisi	97,10	0,001
	<b>TMS Maliyet</b>	<b>68.059,16</b>	0,681
19.06.2019	Kur Farkı	2.931,50	0,029
	<b>VUK Maliyet</b>	<b>70.990,66</b>	0,710

Dönem sonu örnekte yer alan malzemenin maliyeti VUK'a göre 0,71 TL olup, TMS'ye göre 0,68 TL'dir. Bu da işletmeye ait varlıkların değerinin olması gerektiğinden daha yüksek raporlanmasına neden olmaktadır.

### 3.6 TMS ve VUK'a Göre Mali Tablolar

İşletmeler, vergi matrahını vergi kanunlarına uygun olarak tespit etmek zorunda olduklarından TMS' ye uygun finansal tablo hazırlayanlar, vergi kanunlarına göre muhasebeleştirdikleri kayıtları TMS' ye uygun hale getirmek zorundadırlar.

#### 3.6.1 Vade Farkı Kayıtlarının TMS ve VUK Yönünden Karşılaştırılması

2019 yılı haziran ayına kadar vadeli ithal edilmiş, vadesi dönem içinde dolmuş fakat dönem sonu elde kalan stoklara ait tabloda; malın vadeli ve peşin fiyatları ayrı ayrı verilmiş, bu fiyatlara ithalat masrafları eklenerek VUK'a ve TMS'ye göre elde kalan stokların değerleri listelenmiştir. VUK'a göre hesaplanmış envanter tutarı malın vade farkını da kapsamaktadır.

**Tablo 3.9: Stokların Peşin Fiyat-Vadeli Fiyat Karşılaştırma Tablosu**

Malzeme Kodu	Fiili Stok	Vadeli Birim Fiyat	Peşin Birim Fiyatı	Birim Masraf	Envanter Tutarı (VUK)	Envanter Tutarı (TMS)
PMV.4906	30.000	0,28	0,27	0,02	9.159,58	8.907,12
SWC.9002C	20.000	0,86	0,84	0,05	18.161,19	17.644,46
TRS.0046	151.150	0,45	0,44	0,02	71.046,95	68.994,34
TRS.0064	13.000	0,45	0,44	0,02	6.108,44	5.931,90
					104.476,15	101.477,81

#### 3.6.2 Kur Farkı Kayıtlarının TMS ve VUK Yönünden Karşılaştırılması

İşletmenin 2019 yılı haziran ayında ithal etmiş olduğu malzemelerin birim başına yüklenen kur farklarının listesi:

**Tablo 3.10: Haziran Ayında İthal Edilen Malların Birim Başına Düşen Kur Farkı Tablosu**

Malzeme Kodu	İthalat Dosya Kodu	Miktar	Dövizli Birim Fiyat	Dövizli Tutar	Kur Farkı	Birim Başına Kur Farkı
HTE.0008	10.06.19/67.279,89\$	25.006	\$0,80	\$20.004,80	₺3.078,74	0,12
HTE.0008	10.06.19/67.279,89\$	9.986	\$0,80	\$7.988,80	₺1.229,48	0,12
HTE.0023	10.06.19/67.279,89\$	48.600	\$0,81	\$39.286,29	₺6.046,16	0,12
PCO.0135	10.06.19/21.800,00\$	40.000	\$0,55	\$21.800,00	₺3.688,56	0,09
THR.0043	12.06.19/11.160,00\$	2.000	\$0,55	\$1.100,00	₺393,80	0,20
THR.0043	12.06.19/11.160,00\$	10.000	\$0,55	\$5.500,00	₺1.969,00	0,20
THR.0044	12.06.19/11.160,00\$	10.000	\$0,20	\$2.000,00	₺716,00	0,07
THR.0044	12.06.19/11.160,00\$	2.000	\$0,20	\$400,00	₺143,20	0,07
SWC.0277	12.06.19/11.160,00\$	2.000	\$0,18	\$360,00	₺128,88	0,06
SWC.0277	12.06.19/11.160,00\$	10.000	\$0,18	\$1.800,00	₺644,40	0,06
NUM.0013	18.6.19/6.456,02\$	120	\$0,05	\$5,88	₺0,79	0,01
NUM.0016	18.6.19/6.456,02\$	10	\$0,23	\$2,25	₺0,30	0,03
NUM.0016	18.6.19/6.456,02\$	20	\$0,18	\$3,60	₺0,48	0,02
NUM.0058	18.6.19/6.456,02\$	15	\$0,03	\$0,39	₺0,05	0,00
NUM.0061	18.6.19/6.456,02\$	50	\$0,06	\$2,90	₺0,39	0,01
NUM.0079	18.6.19/6.456,02\$	20	\$0,26	\$5,15	₺0,69	0,03
NUM.0097	18.6.19/6.456,02\$	39	\$0,01	\$0,35	₺0,05	0,00
TLH.0021	18.6.19/6.456,02\$	5.000	\$0,01	\$50,00	₺6,71	0,00
KUM.1011	18.6.19/6.456,02\$	1.000	\$0,70	\$700,00	₺93,94	0,09
TRS.0046C	18.6.19/6.456,02\$	17.500	\$0,11	\$1.973,30	₺264,82	0,02
NUM.0202	18.6.19/6.456,02\$	40	\$0,37	\$14,60	₺1,96	0,05
SWC.1362	18.6.19/6.456,02\$	10.000	\$0,09	\$860,00	₺115,41	0,01
KPO.4105	18.6.19/6.456,02\$	16.200	\$0,06	\$939,60	₺126,09	0,01
TRS.0042C	18.6.19/6.456,02\$	10.000	\$0,10	\$1.000,00	₺134,20	0,01
RLE.1601	18.6.19/6.456,02\$	600	\$0,18	\$108,00	₺14,49	0,02
NUM.0239	18.6.19/6.456,02\$	10	\$0,25	\$2,50	₺0,34	0,03
SWC.02851	18.6.19/6.456,02\$	15.000	\$0,01	\$187,50	₺25,16	0,00
SWC.9002I	18.6.19/6.456,02\$	6.000	\$0,10	\$600,00	₺80,52	0,01
TRY.0064	18.6.19/11.000,00\$	100.000	\$0,11	\$11.000,00	₺2.931,50	0,03
RLE.0118	20.6.19/7.080,00\$	40.000	\$0,09	\$3.680,00	₺1.097,74	0,03
RLE.0075P	20.6.19/7.080,00\$	10.000	\$0,34	\$3.400,00	₺1.014,22	0,10
IYT.1059	21.06.19/6.038,00\$	42.000	\$0,11	\$4.788,00	₺1.944,41	0,05
IYT.1065	21.06.19/6.038,00\$	10.000	\$0,13	\$1.250,00	₺507,63	0,05
PCO.0135	21.06.19/16.350,00\$	10.000	\$0,55	\$5.450,00	₺703,05	0,07
PCO.0135	21.06.19/16.350,00\$	20.000	\$0,55	\$10.900,00	₺1.406,10	0,07
UTD.0003	21.06.19/8.282,00\$	56.000	\$0,07	\$4.032,00	₺1.637,40	0,03
UTD.0007	21.06.19/8.282,00\$	50.000	\$0,09	\$4.250,00	₺1.725,93	0,03
NEL.0813	21.06.19/5.126,00\$	2.000	\$1,16	\$2.320,00	₺635,22	0,32
NEL.0814	21.06.19/5.126,00\$	500	\$1,26	\$630,00	₺172,49	0,34
NEL.0815	21.06.19/5.126,00\$	1.600	\$1,36	\$2.176,00	₺595,79	0,37

Bu malların bir kısmı müşteriye teslim edilmiş olup dönem sonu itibarıyla elde kalan stoklar aşağıdaki gibidir:

**Tablo 3.11: Haziran Ayında İthal Edilen ve Dönem Sonunda Elde Kalan Stokların Maliyetine Yüklenen Kur Farkı Tablosu**

Malzeme Kodu	Elde Kalan Stok	Birim Başına Kur Farkı	Toplam Kur Farkı
IYT.1059	60.000	0,05	2.778
IYT.1065	10.000	0,05	508
NEL.0813	4.000	0,32	1.270
NEL.0814	500	0,34	172
NEL.0815	3.100	0,37	1.154
RLE.0118	40.000	0,03	1.098
SWC.0277	6.000	0,06	387
SWC.0285I	15.000	0,00	25
THR.0043	6.000	0,20	1.181
THR.0044	6.000	0,07	430
TRS.0046C	17.500	0,02	265
UTD.0003	28.000	0,03	819
UTD.0007	48.000	0,03	1.657
			11.743,56

### 3.6.3 VUK ve TMS' nin Mali Tablolar Yönünden Karşılaştırılması

**Senaryo:** İşletmenin, haziran ayında oluşan ve elde kalan stokların maliyetine yüklenen vade farkı toplamı 2.998,34 TL, kur farkı toplamı 11.743,56 TL'dir. Bu farkların, stokların maliyetinde değil de finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi halinde dönemin finansman giderleri toplamı 2.626.403,73 TL olarak raporlanacak ve işletmenin vergi öncesi kâr veya zararı TMS ve VUK'a göre şöyle hesaplanacaktır:

**Tablo 3.12: İşletmenin TMS ile VUK Karşılaştırmalı Kar Zarar Tablosu**

<b>KAR veya ZARAR TABLOSU</b>		
<b>GELİR ve GİDER KALEMLERİ</b>	<b>Cari Dönem 2019 VUK</b>	<b>Cari Dönem 2019 TMS</b>
Satış Gelirleri (net)	19.842.356,20	19.842.356,20
Satışların maliyeti (-)	-14.399.257,99	-14.399.257,99
<b>BRÜT KAR/ZARAR</b>	<b>5.443.098,21</b>	<b>5.443.098,21</b>
Faaliyet Giderleri (-)	-2.440.500,26	-2.440.500,26
<b>FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>3.002.597,95</b>	<b>3.002.597,95</b>
Diğer Gelir ve Giderler (net)	-128.166,46	-128.166,46
Finansal Giderler (-)	-2.611.661,83	-2.626.403,73
<b>VERGİ ÖNCESİ KÂR/ZARAR</b>	<b>262.769,66</b>	<b>248.027,76</b>

İşletmenin VUK'a göre düzenlenmiş 2019 yılı ikinci dönem gelir tablosunda dönem finansman gideri yazılması gereken vade farkı ve kur farkı tutarları stokların maliyetine yüklendiği için elde kalan stokların payına düşen vade farkı ve kur farkı tutarları finansman gideri toplamına dahil edilememiştir. Döneme ait bu giderlerin hasıllardan indirilememiş olması hesaplanan kârın fazla olmasına dolayısıyla kâr payı ve vergi ödemelerinin de olması gerektiğinden fazla olmasına neden olmuştur.



## SONUÇ

Gelişen teknoloji ile artan ürün çeşitleri, uluslararası ticaret hacmini her geçen yıl artırmaktadır. Bu nedenle çok uluslu şirketlerin yanında küçük işletmelerin de küresel pazara girmesi söz konusudur. Farklı hukuk sistemine, farklı muhasebe kurallarına ve farklı kültüre sahip işletmeler; sınır ötesi etkin bir ticari faaliyet sürdürebilmek için uluslararası genel kabul görmüş standartları tanımak, öğrenmek ve uygulamak zorundadır. Yabancı şirketlere yatırım ya da yabancı sermayenin yurda getirilmesi fırsatı ancak bu standartlara uygun raporlamalarla mümkün olabilmektedir. Türkiye’de de işletmelerin bu standartlara uygun raporlama yapabilmesi için düzenlemeler yapılmakta fakat standartların karmaşık ve sürekli yenilenen yapıda olması, yasalarla desteklenmemesi ve en önemlisi vergi kanunları ile uyumsuzluğu nedeniyle uygulama alanı bulamamaktadır.

İşletmeler vergi matrahını, vergi mevzuatına göre hesaplamak zorunda oldukları için uluslararası genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun finansal rapor hazırlamak isteyenler, Dışardan Atılan Kayıt tekniği ile tablolarını Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu hale getirebilmektedirler. Bu da standartların yaygın halde kullanılmasının önünde aşılması zor bir engel teşkil etmektedir.

Bu çalışmada ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde TMS-2 Stoklar ve TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartlarının VUK ile benzer ve farklı uygulamaları incelenmek istenmiştir. İthalat yapan bir firmanın vergi kanunlarına göre oluşturmuş olduğu muhasebe kayıtları, TMS-2 Stoklar ve TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına uyumlu hale getirilerek ithal edilen malların kayıt ve raporlama süreçleri örneklenmiştir.

Döviz kurunun yüksek olduğu dönemde peşin ödemesi yapılan malın, döviz kurunun düşük olduğu dönemde yurda getirilmesi sonucu ithalatçı için olumsuz kur

farkı oluşmuştur. Bu kur farkı, VUK' a göre ithal edilen malın maliyetine dahil edilmiş, TMS' ye göre kur farkı zararı olarak muhasebeleştirilmiştir.

Döviz kurunun düşük olduğu dönemde peşin ödemesi yapılan malın, döviz kurunun yüksek olduğu dönemde yurda getirilmesinde ise ithal edilen mal, ithal edildiği günün kurları ile kayıtlara alınması gerektiğinden ithalatçı için olumlu kur farkı oluşmuştur. Hem VUK'a hem de TMS' ye göre ödeme tarihi ile ithalat tarihi arasındaki fark, kur farkı geliri olarak muhasebeleştirilmiştir.

Vadeli ithalatlarda oluşan olumlu ya da olumsuz kur farklarının muhasebeleştirilmesinde VUK ve TMS' ye göre bir fark görülmemiştir.

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, vadeli fiyat ile peşin fiyat arasındaki farkın dönemin finansman giderleri arasında raporlanmasını gerektirirken; VUK, vade farklarının stokların maliyetine dahil edilmesini zorunlu tutmuştur.

Raporlama dönemi sonunda VUK' a göre oluşturulan kayıtların, olması gerektiğinden fazla kâr payı ve vergi ödenmesinin yanı sıra işletmenin varlıkları arasında raporlanan stokların da olması gerektiğinden fazla raporlanmasına neden olduğu görülmektedir.

Dış ticaret işlemlerinin geniş kapsamlı ve uzun zaman aldığı göz önünde bulundurulduğunda; örnek işletmenin gönüllü olarak hem vergi kanunlarına hem de Dışardan Atılan Kayıt Yöntemi ile standartlara göre rapor hazırlaması mümkün görünmemektedir. Bu da büyüme potansiyeline sahip ya da çeşitli yatırım fırsatları ile karşılaşan işletmelerin önünde bir engeldir.

Gerçeğe uygunluktan uzak bir rapor finansal rapor, kullanıcılarını yanıltmakta ve geleceğe dönük hatalı kararlar alınmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle vergi kanunlarının, uluslararası genel kabul görmüş standartlara göre yeniden gözden geçirilmesi önerilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Acaravcı, A., & Akyol, M. (2017). Türkiye’de Doğrudan Yabancı Yatırımlar, Dış Ticaret ve Ekonomik Büyüme İlişkisi. *Uluslararası Ekonomi ve Yenilik Dergisi*, 29.
- Acet, H., Erdoğan, S., & Köksal, M. (2016). İthalat, İhracat ve Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 146-147.
- Aka, A. (2016). Türkiye'de Dış Ticaret Uygulamaları: 4458 Sayılı Kanun Özelinde. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 161.
- Alkan, G. İ., & Doğan, O. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönem Etkileri: İMKB'de Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 89.
- Antalya Ticaret ve Sanayi Odası*. (t.y.). Nisan 28, 2020 tarihinde [www.atso.org.tr](http://www.atso.org.tr): <https://www.atso.org.tr/icerik/3/54/ata-karnesi.html> adresinden alındı
- Apaydın, C., & Kurt, A. S. (2019). Türkiye İçin İthalat Talep Fonksiyonu Tahmini (1970-2016). *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 136.
- Arıç, K. H. (2013). Yeni Bir Dış Ticaret Teorisi Olarak Porter'in Rekabetçi Üstünlükler Teorisi'nin Yapısı. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 84.
- Bahadır, O. (2012). Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından. *Mali Çözüm*, 52.
- Balkanlı, A. O. (2019). İthalattan İhracata, Dış Ticaret Ekonomik Büyüme İlişkisi: Kuramsal Çerçeve ve Türkiye Uygulaması (2006Q1-2018Q3). *TESAM Akademi Dergisi*, 18.
- Christian, D. (2013). *IFRS essentials*. New Jersey: Wiley-Blackwell.
- Çeştepe, H., & Güven, T. (2016). Osmanlı İmparatorluğu'nda Dâhili Gümrük Vergi İstisnaları. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8-14.
- Doğan, Ö., & Altınkaynak, F. (2019). Turizm Şirketlerinde Hizmet Üretim Maliyetlerini Raporlama Sorunları. *Business & Management Studies*, 1893.

- Gökçen, G., & Cebeci, Y. (2016). TMS 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma. *Maliye ve Finans Yazıları*, 122.
- Gözlüklü, B. (2017, Haziran 19). TMS/TFRS'lerdeki Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi ile Yakınsama Olanaklarının Araştırılması. *Doktora Tezi*. Ankara, Etimesgut, Türkiye: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Grossman, G., & Helpman, E. (1990). Trade, Innovation, and Growth. *American Economic Review*, 86-91.
- Gürsoy, A. (2016, Temmuz 2). Kur Farklarının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Belirlenmesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, s. 4.
- Kabataş, Y., & Pamukçu, A. (2010). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 195.
- Kaya, F. (2012, Nisan). Uluslararası Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi. *Mevzuat Serisi 10*, s. 6.
- Kaya, S. (2018, Ekim 14). *Sezai Kaya Consulting*. [www.sezaikaya.com](http://www.sezaikaya.com): [https://sezaikaya.com/post/ithalatta-kkdf-temel-ilkeler\\_89](https://sezaikaya.com/post/ithalatta-kkdf-temel-ilkeler_89) adresinden alındı
- Kaya, S., & Ayluçtarhan, A. (2018). *Dış Ticaret Muhasebesi*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Kaya, Y., & Utku, M. (2019). UFRS'nin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi ve UFRS'ye Geçişin Firmaların Finansal Performansları Üzerindeki Etkileri. *40 Yıllık Muhasebesi ve Hayyallerimiz* (s. 30-31). Denizli: XXXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu.
- Keser, H. Y. (2012). Dış Ticarete Kullanılan Ödeme Şekilleri. İ. H. Ed.Ekşi içinde, *A'dan Z'ye Dış Ticaret Uygulamaları* (s. 60-72). Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Ketboğa, M., & Danacı, M. C. (2019). Dış Ticaretin Yapısal Sorunlarının Firmaların Faaliyetleri Üzerine Etkisi: Malatya Örneği. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 251.
- Koban, E. (2012). A'dan Z'ye Dış Ticaret Uygulamaları. İ. H. Ed.Ekşi içinde, *Dış Ticarete Giriş* (s. 5). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Köse, Z., & Gültekin, H. (2019). Ekonomik Büyümenin Bir Belirleyicisi Olarak Dış Ticaret: NAFTA. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 141.
- Kurban, E. (2014). İhracat Sürecinde Bilgi ve Belge Yönetiminin Önemi. *Türk Kütüphaneciliği*, 207-208.
- Kurnaz, E., & Güner, M. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmet Kalitesinin Müşteri Memnuniyeti Üzerindeki Etkisi: Erzincan Örneği\*. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 583.
- Kümbül, A. (2018). *Gümrük, Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı*. İstanbul: Huz Akademi Yayıncılık A.Ş.

- Lavi, M. R. (2016). *Impact of IFRS on Industry*. New Jersey: John Wiley & Sons, Incorporated.
- Marşap, B. (2014). TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2.
- Mirza, A. A. (2011). *Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*. New Jersey: Wiley-Blackwell.
- Özçelik, F. (2019). Maliyet Yönetimlerinin Değerlendirilmesi ve Seçimi. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 608.
- Özdemir, Ü., Yiğit, G. K., & Oral, M. (2016). Cumhuriyetten Günümüze Ekonomi Politikaları Bağlamında Türk Dış Ticaretinin Gelişimi. *Doğu Coğrafya Dergisi*, 164-165.
- Özkardeş, L. (2015). Cumhuriyetin İlk Yılları ve 1929 Ekonomik Buhranında Dış Ticaretin Yönetimi. *Gümrük&Ticaret Dergisi*, 25-27.
- Özpolat, A. (2019). Gelecek-11 Ülkelerinde İhracat ve Büyüme İlişkisi: Bootstrap Granger Nedensellik Analizi. *Journal of Yasar University*, 531.
- Öztürk, A., & Sandalcılar, A. R. (2018). Dış Ticaret İşlemlerinde Tercih Edilen Ödeme Yöntemleri: Doğu Karadeniz Bölgesi Üzerine Bir Uygulama. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 204.
- PKF International Ltd. (2018). *Wiley Interpretation and Application of IFRS Standards*. New Jersey: Wiley Interpretation and Application of.
- Savrul, B. K., Özel, H. A., & Kılıç, C. (2013). Osmanlı'nın Son Döneminden Günümüze Türkiye'de Dış Ticaretin Gelişimi. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 57.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2018). *On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)*. Ankara: T.C. Kalkınma Bakanlığı.
- Tunçez, H. A. (2019). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Değerleme Ölçümlerinin Karşılaştırılması. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 209.
- Weaver, L. (2014). *Managing the transition to IFRS-based financial reporting : a practical guide to planning and implementing a transition to IFRS or national GAAP which is based on, or converged with IFRS*. New Jersey: John Wiley & Sons Ltd.
- Weiss, K. D. (2007). *Building an Import/Export Business*. New Jersey: John Wiley & Sons, Incorporated.
- Yardımcıoğlu, M., & Yörük, A. (2019). Küreselleşme Sürecinde Muhasebe Uygulamaları Konusunda Yapılan Çalışmalara Genel Bir Bakış. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 217.
- Yükçü, S. (2015). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

## **Kanun ve Tebliğler**

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

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standardı

İhracat Yönetmeliği, (2006, 06.06), Resmî Gazete (Sayı: 26190),

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060606-10.htm> (Erişim Tarihi: 26.04.2020)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

5996 Sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu

02/03/1995 tarih 238 Sıra No' lu VUK Genel Tebliği

## **İnternet Kaynakları**

[https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri/ulkelere-gore-dunya-ticareti-\(2005-2018\)](https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri/ulkelere-gore-dunya-ticareti-(2005-2018)) (09.05.2020)

<https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri> (Erişim Tarihi: 09.05.2020)

<https://www.ticaret.gov.tr/ithalat/mevzuat/ithalat-rejimi/ithalat-rejimi-karari-karar-1995-7606> (Erişim Tarihi: 16.03.2020)

[http://sanayi.tobb.org.tr/yabanci\\_sermaye\\_il.php](http://sanayi.tobb.org.tr/yabanci_sermaye_il.php) (Erişim Tarihi: 09.05.2020)

<https://www.atso.org.tr/icerik/3/54/ata-karnesi.html> (Erişim Tarihi: 28.04.2020)

<http://www.ucezelgumrukleme.com/index.php?sayfa=isakissemasi> (Erişim Tarihi: 09.05.2020)

[https://sezaikaya.com/post/ithalatta-kkdf-temel-ilkeler\\_89](https://sezaikaya.com/post/ithalatta-kkdf-temel-ilkeler_89) (Erişim Tarihi: 01.05.2020)

[http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2017\\_EK%C4%B0M\\_29.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2017_EK%C4%B0M_29.pdf) (Erişim Tarihi: 02.05.2020)

<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6542/S%C4%B1kc%CC%A7a-Sorulan-Sorular> (Erişim Tarihi 10.12.2019)


## EKLER

### EK A.1 Gümrük Beyannamesi

T.C. GÜMRÜK BEYANNAMESİ		Seri: GD 0000001		1 BEYAN		KAPILISIZ/TAŞIT/BAŞKİ GÜMRÜK BEYANNAMESİ	
16	GÖNDERGE FİRMA UNVAN	GÖNDERGE FİRMA	İM	4	ERENKÖY GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ	116-2362	01.04.2016
	GÖNDERGE FİRMA ADRESİ	GÖNDERGE FİRMA İL İLÇE	1	1	116-2362		
	ALICI FİRMA UNVAN	ALICI FİRMA VERGİ NO	MALI SORUMLU UNVAN	MALI SORUMLU ADRESİ	MALI SORUMLU İL İLÇE		
	ALICI FİRMA ADRESİ	ALICI FİRMA İL İLÇE	004	004	052		
	BEYAN EDEN UNVAN	BEYAN EDEN ADRESİ	BEYAN EDEN İL İLÇE	TURKIYE	052		
	KAMYON TAŞIT ADI	052	0	0	052		
	KAMYON TAŞIT ADI	052	USD	5,500.00	2,8597	13	
	AMBARLI GÜM. MÜD.Ş.	T. GARANTI BANKASI A.Ş. - AYICLAR	006202603034				
	KAPILISIZ TIR GÜMRÜK	KENDİ DEPOSU	MAL MUKABİLİ ÖDEME				
	5 Kap 100 Adet (Ünle) Markası : ADDR - Kullanılmıyng	Ticari Tarım DENİZ SUYU	2501.00.10	00	00		
Fabrika V 01.04.2016/000001 - İthal egysoria ait Kıymet Bildirim Formu V 01.04.2016/E 3MZA - A.TR Dolaşım Belgesi V 01.04.2016/A00001		Yek. No-tarihi NOT: 00001/01.04.2014		163412001M000001 - 01.04.2016		100 ADET 5,500.00	
10	15,728.35	0	0 P	FATURA :	15,728.35	GVM :	15,728.35
40	18,234.13	18	3,279.47 P	NAVLU :	0.00	GV :	0.00
80	0	0.0	63.80 P	SGORTA :	0.00	Y. İÇİ :	2,441.98
991	941.98	0.0	941.98 P	ÇİF :	15,728.35	KDVH :	18,234.13
				Y. DİŞİ :	0.00		
4,285.23							
İSTANBUL		01.04.2016					


## EK A.1 Ticari Fatura

### COMMERCIAL INVOICE

Exporter <b>The Electric Shop</b> 1 Plate Street Brisbane, QLD, 4300 Australia		IncoDocs Number <b>INCO-3764-CIRA-5789</b>		Pages <b>1 of 1</b>
		Export Invoice No & Date <b>DB-12657 18 JUN 2017</b>	Bill of Lading No <b>SHATSV173288</b>	
		Exporter Reference <b>DB-12657</b>	Buyer Reference <b>T50124</b>	
Consignee <b>The SwitchGear CO. LTD</b> Xiao Dong Shan Xiamen Fujian, 361006 China		Buyer (If not Consignee)		
Method of Dispatch <b>Sea</b>	Type of Shipment <b>FCL</b>	Country of Origin of Goods <b>Australia</b>	Country of Final Destination <b>China</b>	
Vessel / Aircraft <b>Seamax Stanford</b>	Voyage No <b>638E</b>	Terms / Method of Payment <b>50 percent deposit, 50 percent before shipment</b>		
Port of Loading <b>Brisbane</b>	Date of Departure <b>22 JUN 2017</b>			
Port of Discharge <b>Shanghai</b>	Final Destination <b>Shanghai</b>	Marine Cover Policy No	Letter of Credit No <b>LC140050</b>	
Product Code	Description of Goods	Unit Quantity	Price	Amount
2216	Lightbulb 2 x 37 watt	1000	4.00	4000.00
2218	Elecwire 20m	450	28.00	12600.00
2226	Cable wire 40m	70	482.00	33740.00
Total This Page		<b>1520</b>		<b>50340.00</b>
Consignment Total		<b>1520</b>		<b>50340.00</b>
Additional Information <b>12 months manufacturers warranty</b>				
Bank Details Account Name: <b>The Electric Shop Pty Ltd</b> Account Number: <b>85433458</b> SWIFT Code: <b>CTBAAU2S</b> Reference: <b>DB-12657</b>		Invoice Total (Incoterms® 2010) FOB Brisbane USD <b>50340.00</b>		
		Place and Date of Issue Brisbane 21 JUN 2017		
		Signatory Company <b>The Electric Shop</b>		
		Name of Authorized Signatory <b>John Canon</b>		
		Signature  INCOSIG9210056788		



## EK A.2 Proforma Fatura

	Your company name here Your company address line1 here Your company address line2 here Your company address line3 here  Your ZIP code here Phone: 12345678    Mobile: 12345678	<h1 style="margin: 0;">PROFORMA INVOICE</h1> Number:            A000000 Date:                2010/7/27																																					
Customer Information:		Page No.    2																																					
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: left;">Billing Address:</th> <th colspan="2" style="text-align: left;">Shipping Address:</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 25%;">Company:</td> <td style="width: 50%;">Sample customer name 001</td> <td style="width: 25%;">Company:</td> <td style="width: 50%;">Sample customer name 001</td> </tr> <tr> <td>Name:</td> <td>C0001</td> <td>Name:</td> <td>C0001</td> </tr> <tr> <td>Address:</td> <td>Sample address line1 Sample address line2 Sample address line3</td> <td>Address:</td> <td>Ship to address line1 Ship to address line2 Ship to address line3</td> </tr> </tbody> </table>		Billing Address:		Shipping Address:		Company:	Sample customer name 001	Company:	Sample customer name 001	Name:	C0001	Name:	C0001	Address:	Sample address line1 Sample address line2 Sample address line3	Address:	Ship to address line1 Ship to address line2 Ship to address line3	Shipping Method: <input type="text" value="Courier Services"/>																					
Billing Address:		Shipping Address:																																					
Company:	Sample customer name 001	Company:	Sample customer name 001																																				
Name:	C0001	Name:	C0001																																				
Address:	Sample address line1 Sample address line2 Sample address line3	Address:	Ship to address line1 Ship to address line2 Ship to address line3																																				
Order Information:		Currency Dollar																																					
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%;">Qty</th> <th style="width: 60%;">Product Description</th> <th style="width: 15%;">Amount Each</th> <th style="width: 15%;">Amount</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">1.5</td> <td>Stock item example description 001</td> <td style="text-align: right;">1,000.00</td> <td style="text-align: right;">1,500.00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">1</td> <td>Stock item example description 002</td> <td style="text-align: right;">2,000.00</td> <td style="text-align: right;">2,000.00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">2</td> <td>Service charge invoicing item 001</td> <td style="text-align: right;">100.00</td> <td style="text-align: right;">200.00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">3</td> <td>Service charge invoicing item 002 Additional line 1 for this item Additional line 2 for this item</td> <td style="text-align: right;">200.00</td> <td style="text-align: right;">600.00</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: right;">Subtotal:</td> <td style="text-align: right;">4,300.00</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: right;">Tax:</td> <td style="text-align: right;">430.00</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: right;">Shipping:</td> <td style="text-align: right;">0.00</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: right;"><b>Grand Total:</b></td> <td style="text-align: right;"><b>4,730.00</b></td> </tr> </tbody> </table>				Qty	Product Description	Amount Each	Amount	1.5	Stock item example description 001	1,000.00	1,500.00	1	Stock item example description 002	2,000.00	2,000.00	2	Service charge invoicing item 001	100.00	200.00	3	Service charge invoicing item 002 Additional line 1 for this item Additional line 2 for this item	200.00	600.00	Subtotal:			4,300.00	Tax:			430.00	Shipping:			0.00	<b>Grand Total:</b>			<b>4,730.00</b>
Qty	Product Description	Amount Each	Amount																																				
1.5	Stock item example description 001	1,000.00	1,500.00																																				
1	Stock item example description 002	2,000.00	2,000.00																																				
2	Service charge invoicing item 001	100.00	200.00																																				
3	Service charge invoicing item 002 Additional line 1 for this item Additional line 2 for this item	200.00	600.00																																				
Subtotal:			4,300.00																																				
Tax:			430.00																																				
Shipping:			0.00																																				
<b>Grand Total:</b>			<b>4,730.00</b>																																				
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Notes:</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="padding: 5px;">                             Your self-defined note1 here                               Your self-defined note2 here                         </td> </tr> </tbody> </table>				Notes:	Your self-defined note1 here  Your self-defined note2 here																																		
Notes:																																							
Your self-defined note1 here  Your self-defined note2 here																																							
Additional Information: For contract job ABC etc.																																							

## EK A.3 Konsolosluk Onaylı Fatura

### NNA CERTIFIED & BACKGROUND SCREENED NOTARY SIGNING AGENT




## INVOICE

<b>BILL TO:</b>	<b>REMIT TO:</b>
INVOICE DATE:	NOTARY NAME: <b>ANDY CAO NGUYEN</b> California Commission Number 1780658 Commission Expires December 15, 2011
COMPANY:	ADDRESS: <b>2450 PERALTA BLVD., SUITE 116</b>
ADDRESS:	CITY/STATE/ZIP: <b>FREMONT, CA 94536</b>
	PHONE/FAX: <b>(510) 818-0155</b>
CITY/STATE/ZIP:	EMAIL: <b>andy@andynotarypublic.com</b>
ATTENTION:	WEB SITE: <b>http://www.andynotarypublic.com</b>
PHONE:	PAYMENT TERMS: NET _____ DAYS Late Payment: 16-30 Days: 10% & 31-60 Days: 25%

DATE	PO NUMBER	PARTY(IES) (LAST, FIRST)	DESCRIPTION	AMOUNT DUE
<b>TOTAL AMOUNT DUE (USD):</b>				\$

**PLEDGE OF ETHICAL PRACTICE:** I am not an attorney and therefore, by law, I cannot explain or interpret the contents of any document for you, instruct you on how to complete a document or direct you on the advisability of signing a particular document. By doing so I would be engaging in the unauthorized practice of law, and could face legal penalties that include the possibility of incarceration. Any important questions about your document should be addressed to the lender, title company or an attorney.

## EK A.4 EUR.1 Dolaşım Belgesi

 <b>TURKİYE BAŞKANLIĞI MECLİSİ</b>		<b>DOLAŞIM BELGESİ</b> <b>MOVEMENT CERTIFICATE</b>	
<b>1. İhracatçı (Adı, Açık Adresi, Ülke)</b> <b>Exporter (Name, full address, country)</b> AGT DIŞ TİCARET A.Ş. ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİ AKDENİZ BULVARI 5158 ADA MERKEZ ANTALYA TÜRKİYE		<b>EUR.1 NO EU 0138036</b> Bu formu doldurmadan önce arkadaki notları okuyunuz. See notes overleaf before completing this form.	
<b>3. Malın Gönderildiği Şahıs (Adı, Açık Adresi, Ülke) (Tercih Bağlı)</b> <b>Consignee (Name, full address, country) (Optional)</b> DOO BABILON DRAGE KARAMANA Bb TUZLA Bosna Hersek		<b>2. Certificate used in preferential trade between</b> TÜRKİYE..... ve/and BOSNIA-HERZEGOVINA..... arasındaki tercihl ticarete kullanılan belgedir. (İlgili ülkeler, ülke grupları veya alanlarını yazınız.) (Insert appropriate countries, groups of countries or territories)	
<b>6. Taşıma İlişkin Bilgiler (Tercih Bağlı)</b> <b>Transport details (Optional)</b> BY TRUCK		<b>7. Gözlemler</b> <b>Remarks</b>	
<b>8. Sıra No; Kolilerin marka ve işaretleri, sayı ve türleri (*); Eşyanın tanımı.</b> <b>Item Number; Marks and numbers; Number and kind of packages (*); Description of goods.</b> Address for post-verification inquiry: İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Yeşilköy Mahallesi Atatürk Caddesi No:4 Bakırköy/İSTANBUL		<b>9. Brüt ağırlık (kg) veya diğer ölçüler (Litre, metreküp, vs)</b> <b>Gross weight (kg) or other measure (litres, m<sup>3</sup>, etc.)</b> 22.360,00 KG	
1 ADDR: 25 CASES MDF BASED PANEL MDF BASED PROFILE EDGE BAND AGENDA		<b>10. Faturalar (Tercih Bağlı)</b> <b>Invoices (Optional)</b> 25/06/2018 AKR0218000008945	
<b>11. GÜMRÜK VİZESİ</b> <b>CUSTOMS ENDORSEMENT</b> Onaylanan Beyan / Declaration Certified İhraç Belgesi (I) / Export document (I) Form No: 18341300EX404682 Gümrük İdaresi / Customs Office: MURATBEY GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ Düzenleyen Ülke veya Alan / Issuing country or territory: TÜRKİYE 26/06/2018 Yer ve Tarih / Place and date:		<b>12. İHRACATÇI BEYANI</b> <b>DECLARATION BY THE EXPORTER</b> Aşağıda imzasız bulunan ben, yukarıda belirtilen eşyanın bu belgenin düzenlenmesi için gerekli olan koşullara uygun olduğunu beyan ederim. I, the undersigned, declare that the goods described above meet the conditions required for the issue of this certificate. Yer ve Tarih / Place and date: 26/06/2018 (İmza/Signature)	
*Use QR code on the website link below for the verification of the document. *For Validation: <a href="https://ygd.dnva.gov.tr/MovementDocument/Dolasim/DolasimBelgeBilgileri?Guid=430654ba-02c8-42d4-a5aa-19209681616c">https://ygd.dnva.gov.tr/MovementDocument/Dolasim/DolasimBelgeBilgileri?Guid=430654ba-02c8-42d4-a5aa-19209681616c</a>		EKİDARIM 3/4 24 04 - 15 07 2018	

(\*) Eşya ambalajlı değilse, yerine göre eşyaların sayısını veya "dökme" olduğunu belirtiniz.  
 (\*) If goods are not packed, indicate number of articles or state "in bulk" as appropriate.


(\*) Yalnız ihracatçı ülke kurallarının gerekli gördüğü yerleri doldurunuz.  
 (\*) Complete only where the regulations of the exporting country or territory require.

## EK A.5 A.TR Dolaşım Belgesi

### DOLAŞIM BELGESİ (MOVEMENT CERTIFICATE)

1. İhracatçı (Ad, açık adres, ülke) Exporter (Name, full address, country)		<b>A.TR</b> <b>No</b> <b>B</b> <b>068298</b>	
İhracatçı Firmasının Ünvanı Açık Adresi TÜRKİYE		Bu formu doldurmadan önce arka sayfadaki notlara bakın. Before filling this document, please take into consideration the notices which lie down at the last page.	
3. Malın gönderildiği şahıs (Ad, açık adres, ülke) Consignee (Name, full address, country) (Opsiyonel) (Opsiyonel ibaresi bulunan 2. 3 ve 7 No'lu kutular boş bırakılabilir.)		2. Taşıma belgesi .....No .....(Tarih) ..... Transport document (Optional) No. .... Date .....	
İhracatçı Firmasının Ünvanı Açık Adresi Yeteşlik Ocağı 4B Ülkesi		4. AETİTÜRKİYE ORTAKLIĞI ASSOCIATION between the EUROPEAN ECONOMIC COMMUNITY and TURKEY	
7. Taşıma ile ilgili bilgiler Transport details (Optional) BY .....		5. İhrac Ülkesi Country of exportation TÜRKİYE	6. Varış Ülkesi Country of destination Sevkiyat Yapılan AB Ülkesi
9. Sıra No: Item Number		8. Gözlemler Remarks BU KUTU ODA TASDİĞİ İÇİN KULLANILMAKTADIR. LÜTFEN BOŞ BIRAKINIZ.	
10. Kofferin markaları, numaraları, sayı ve cinsi (dökme mallar için, duruma göre, geminin adı, vagon veya kamyonun numarası belirtilmelidir); Malların tanımı Marks and numbers; Number and kind of packages (for goods in bulk, indicate the name of the ship) or number of the railway wagon or road vehicle); Description of goods		11. Brüt ağırlık (kg) veya diğer ölçüler (tl, m <sup>3</sup> , vs.) Gross Weight (kg) or other measure (tl, m <sup>3</sup> , etc)	
1		NE GRAY CERAMIC TILES (NİL GRİSİ SERAMİK KARGO)      12 Paletler	
2		WHITE CERAMIC TILES (BEYAZ SERAMİK KARGO)      10 Paletler	
		TOTAL      22 Paletler      20080 Kgs	
12. GÜMRÜK VİZESİ CUSTOMS ENDORSEMENT		13. İHRACATÇININ BEYANI DECLARATION BY THE EXPORTER	
Doğruluğu onaylanmış beyan Declaration certified İhracat belgesi Export document (2) Model (Form) ..... No. .... Gümrük idaresi Customs office Çıkış ülkesi Issuing Country Tarih (Date) .....		Aşağıda imzası bulunan ben, yukarıda belirtilen malların bu belgenin verilmesi için gerekli koşullara uygun olduğunu beyan ederim. I, the undersigned, declare that the goods described above meet the conditions required for the issue of this certificate. Yer ve Tarih      Mersin, TARİH Place and date FİRMA KAŞESİ ve YETKİLİ İMZA	
İmza (Signature)		Mühür Stamp	


# EK A.6 A.T.A. Karnesi



**USCIB**  
Issuing Association  
Association émettrice

**A.T.A. CARNET FOR TEMPORARY ADMISSION OF GOODS**  
CARNET A.T.A. POUR L'ADMISSION TEMPORAIRE DE MARCHANDISES  
CUSTOMS CONVENTION ON THE A.T.A. CARNET FOR THE TEMPORARY ADMISSION OF GOODS  
CONVENTION DOUANIÈRE SUR LE CARNET A.T.A. POUR L'ADMISSION TEMPORAIRE DE MARCHANDISES  
CONVENTION ON TEMPORARY ADMISSION / CONVENTION RELATIVE À L'ADMISSION TEMPORAIRE

(Before completing the Carnet, please read Notes on cover page 3. / Avant de remplir le carnet, lire la notice on page 3 de la couverture.)



**INTERNATIONAL GUARANTEE CHAIN**  
CHAÎNE DE GARANTIE INTERNATIONALE

**W.C.F.**

A  
T  
A  
  
C  
A  
R  
N  
E  
T  
  
A  
T  
A

**A. HOLDER AND ADDRESS / Titulaire et adresse**

**B. REPRESENTED BY\* / Représenté par\***

**C. INTENDED USE OF GOODS / Utilisation prévue des marchandises**

**G. FOR ISSUING ASSOCIATION USE / Réservé à l'association émettrice**  
**FRONT COVER / Couverture**

a) A.T.A. CARNET No. **US 89/08-SAMPLE**  
Carnet A.T.A. N°

Number of continuation sheets: **0**  
Nombre de feuilles supplémentaires

b) ISSUED BY / Délivré par

**United States Council for  
International Business**

c) VALID UNTIL / Valable jusqu'au

year / année    month / mois    day (inclusive) / jour (inclus)

**P. This Carnet may be used in the following countries/customs territories under the guarantee of the associations listed on page 4 of the cover:**  
Ce carnet est valable dans les pays/territoire douaniers ci-après, sous la garantie des associations reprises en page quatre de la couverture:

<b>EUROPEAN UNION</b>	FINLAND (FI)	LATVIA (LV)	ROMANIA (RO)
AUSTRIA (AT)	FRANCE (FR)	LITHUANIA (LT)	SLOVAKIA (SK)
BELGIUM (BE)	GERMANY (DE)	LUXEMBOURG (LU)	SLOVENIA (SI)
BULGARIA (BG)	GREECE (GR)	MALTA (MT)	SPAIN (ES)
CYPRUS (CY)	HUNGARY (HU)	NETHERLANDS (NL)	SWEDEN (SE)
CZECH REPUBLIC (CZ)	IRELAND (IE)	POLAND (PL)	UNITED KINGDOM (GB)
DENMARK (DK)	ITALY (IT)	PORTUGAL (PT)	
ESTONIA (EE)			

<b>OTHER COUNTRIES</b>	ICELAND (IS)	MAURITIUS (MU)	SINGAPORE (SG)
ALGERIA (DZ)	INDIA (IN)	MONGOLIA (MN)	SOUTH AFRICA (ZA)
ANDORRA (AD)	ISRAEL (IL)	MOROCCO (MA)	SRI LANKA (LK)
AUSTRALIA (AU)	IVORY COAST (CI)	NEW ZEALAND (NZ)	SWITZERLAND (CH)
BELARUS (BY)	JAPAN (JP)	NORWAY (NO)	THAILAND (TH)
CANADA (CA)	KOREA (KR)	PAKISTAN (PK)	TUNISIA (TN)
CHILE (CL)	LEBANON (LB)	RUSSIA (RU)	TURKEY (TR)
CHINA (CN)	MACEDONIA (MK)	SENEGAL (SN)	UKRAINE (UA)
CROATIA (HR)	MALAYSIA (MY)	SERBIA (RS)	UNITED STATES (US)
GIBRALTAR (GI)			
HONG KONG, CHINA (HK)			

U  
S  
8  
9  
/  
0  
8  
-  
S  
A  
M  
P  
L  
E  
\*

**H. CERTIFICATE BY CUSTOMS AT DEPARTURE**  
Attestation de la douane, au départ

a) Identification marks have been affixed as indicated in column 7 against the following items No(s). of the General List  
Apposé les marques d'identification mentionnées dans la colonne 7 en regard du (des) numéro(s) d'ordre suivant(s) de la liste générale

b) GOODS EXAMINED\* / Vérité les marchandises\*  
Yes / Oui  No / Non

c) Registered under Reference No.\*  
Enregistré sous le numéro\*

d) \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Customs Office / Bureau de douane    Place / Lieu    Date (year/month/day) / Date (année/mois/jour)    Signature and Stamp / Signature et timbre

**I. Signature of authorized official and Issuing Association stamp**  
Signature du délégué et tampon de l'association émettrice

Curt Wilson  
*(Signature)*

Place and Date of Issue (year/month/day)  
Lieu et date d'émission (année/mois/jour)


J. \_\_\_\_\_

X \_\_\_\_\_ X  
Signature of Holder / Signature du titulaire

\*If applicable / \*Si y a lieu N1 ( / / )

THIS CARNET IS THE PROPERTY OF USCIB. AFTER FINAL USE, RETURN IT TO USCIB.

1212 AVENUE OF THE AMERICAS, NEW YORK, NY 10036  
(A RETOURNER À LA CHAMBRE ÉMETTRICE IMMÉDIATEMENT APRÈS UTILISATION)







## EK A.8 Nakliyat Emtia Sigortası



### N22 TAŞIYICI MALİ MESULİYET SİGORTA POLİÇESİ

POLİÇE / YENİLEME NO	21922214	MÜŞTERİ NO	: 15597079	ZEYİL NO	: 0
TANZİM TARİHİ	: 05/02/2020	YÜKLEME TARİHİ	: 05/02/2020	TEKLİF TARİHİ	: 05/02/2020
ACENTE KODU	: 4-4-34414000	ÜRÜN KODU	: N22	TEKLİF SAATİ	: 16:29
ACENTE TEL	: 2124230033	PERSONEL SİCİL NO	:	ABONMAN/FLOTAN NO	:
ACENTE ADI	: ÖZSER NEO SİGORTA BROKERLİĞİ A.Ş.	ACENTE LEVHA NO	: BR31905		

#### SİGORTALI BİLGİLERİ

ADI SOYADI/ÜNVANI : \*\*\*\*\*LMAZ  
ADRES : ÇOMAKLAR MAH ÇOMAKLAR KÜME EVLERİ 117 2 BEYDAĞ / İZMİR  
TCK/VERGİ DR. NO : \*\*\*\*\*7944

#### SİGORTA ETTİREN BİLGİLERİ

ADI SOYADI/ÜNVANI : \*\*\*\*\*LMAZ  
ADRES : ÇOMAKLAR MAH ÇOMAKLAR KÜME EVLERİ 117 2 BEYDAĞ / İZMİR  
TCK/VERGİ DR. NO : \*\*\*\*\*7944

#### RİZİKO BİLGİLERİ

KALKIŞ İLİ : DIYARBAKIR EMTİA AÇIKLAMA : EV EŞYASI  
VARIŞ İLİ : İSTANBUL PLAKA NO : 16 Z 8918  
EMTİA CİNSİ : 17 / HALI, MOBİLYA, EV VE  
BÜRO EŞYASI

TEMİNATLAR	EMTEA BEDELİ	DVZ	EK BEDEL	FİYAT	SİGORTA BEDELİ(TL)	NET PRİM (TL)
KAMYON KLZ(YB DAHİL)	100,000.00	TL		14.00	100,000.00	142.86
TOPLAM LİMİT	100,000.00	TL			100,000.00	

#### PRİMLER VE VERGİLER

TOPLAM NET PRİM : 142.86  
GİDER VERGİSİ : 7.14  
BRÜT PRİM : 150.00

#### SİGORTA PRİMİ ÖDEME KOŞULLARI

TAKSİTLER	ÖDEME TARİHİ	ÖDEME MİKTARI (TL)
Pesinat :	05/02/2020	150.00

Muafiyet : Yükleme-aktarma-boşaltma rizikoları için, herbir hasarda ve olayda sigorta bedeli üzerinden %2 oranında tenzili muafiyet uygulanacaktır.

Yükleme Tarihi : 06.02.2020

İşbu poliçede yazılı azami sorumluluk/teminat limitleri, rizikonun gerçekleşmesi halinde sigortacının ödemesi taahhüt

ÖZSER NEO SİGORTA BROKERLİĞİ A.Ş.  
TURGUT ÖZAL MAH. E 5 KARAYOLU ÜZERİ  
68 SK. OTOPORT AVM 46/247 ESENYURT /  
İSTANBUL

BEREKET SİGORTA A.Ş.  
SARAY MAH. DR. ADNAN BÜYÜKDENİZ  
CAD. NO:8 34768 ÜMRANIYE İSTANBUL

*(Handwritten signatures)*

## EK A.9 Transfer Formu

T.C. Ticaret Bakanlığı - Transfer Bildirim Formu Sorgulama Uyg...

<https://uygulama.gtb.gov.tr/tbfsorgulama>



T.C. TİCARET BAKANLIĞI

### TRANSFER BİLDİRİM FORMU SORGULAMA UYGULAMASI

Belge ID	20000001	Belge Durumu	KAPANDI
Kısmi No	SORGULA	Döviz Kaynağı	Hesabın döviz hesabı
Belge Tarihi	13.03.2020	Kullanılan Tutar	1.963,70
Döviz Türü	USD-AMERKA BIRLESİK DEVLETLERİ DÖLARI (USD)	Transfer Yapılan Firma	CS CO
Toplam Tutar	1.963,70	Yurtdışı Gider Döviz	
Yurtdışı Gider	0,55	Fatura Bilgisi	1303
Yurt Dışı Gider	0,00	Şube	09500-LEVENT SUBESİ
Kalan Tutar	0,00	Firma Ünvani	CS SANAYİ
Banka	0124-ALTERNATİFBANK A.Ş.	İhracatçı Firma	PCS CO
Firma Vergi No		Fatura Bilgi (Liste)	
İhracatçı Ülke	740-HONG KONG		
Transfer Ülkesi	740-HONG KONG		


Beyanname No	Kalem No	Toplam Tutar	İşlem Tutarı	Kalan Tutar	İşlem Türü
20340300N	1	1.963,70	40,55	1.923,15	DUŞUM
20340300M	2	1.923,15	37,20	1.885,95	DUŞUM
20340300M	3	1.885,95	224,96	1.660,97	DUŞUM
20340300M	4	1.660,97	110,96	1.550,01	DUŞUM
20340300M	5	1.550,01	6,67	1.543,34	DUŞUM
20340300M	6	1.543,34	14,63	1.528,71	DUŞUM
20340300M	7	1.528,71	85,99	1.442,72	DUŞUM
20340300M	8	1.442,72	1462,79	0	DUŞUM



## EK A.10 Menşe Şahadetnamesi

<b>İHTİGAS O.G.B.I.GAD. NO: 20 İNEG01 / İZMİR</b> <b>TÜRKİYE</b>	<b>MENŞE ŞAHADETNAMESİ</b> <b>CERTIFICATE OF ORIGIN</b> <b>CERTIFICAT D'ORIGINE</b>	
2. Alıcı Consignee Destinataire	3. Menşe Ülkesi Country of Origin Pays d'origine	
<b>France Home Furniture Importer</b> <b>6 Rue Nicolas Robert 93600 Aulnay-sous-Bois,</b> <b>France</b>	<b>TURKEY</b>	
4. Taahhüt Bilgileri (Tercihli Bölge) Transport Details (Optional) Informations relatives au transport (mention facultative)	5. Özetler Remarks Remarques	
<b>BY SEEF</b>		
6. Sıra No; kolilerin marka ve tanımları, sayı ve türleri; eşyanın tanımı Item number, marks, numbers, number and kind of packages; description of goods Numéro d'ordre - Marques, numéros, nombre et nature des colis - Désignation des marchandises	7. Miktar Quantity Quantité	
<b>ADDR: 1- 673</b> <b>HOME FURNITURE</b> <b>(ALL OTHER DETAILS OF THE GOODS SPECIFICATION</b> <b>AND PRICES ARE AS PER PROFORMA INVOICE NO:</b> <b>1.12122251.2014</b> <b>THE GOODS BEING EXPORTED ARE OF TURKISH ORIGIN</b> <b>DOCUMENTARY CREDIT NUMBER: 19MLC14603</b> <hr/> <b>140996 /</b>	<b>17.551,00 KGS</b>	
8. Yukarıda Tanımlanan Eşyanın 3 Nolu Kutuda Belirtilen Ülke Menşeli Olduğu Təsdiq Olunur. The Undersigned Authority Certifies That The Goods Described Above Originate In The Country Shown In Box 3 L'autorité soussignée certifie que les marchandises désignées ci-dessus sont originaires du pays figurant dans la case No 3		
		


## EK A.11 Ambalaj Listesi



**Company**  
Bicycles Unlimited  
300 W North Temple  
Salt Lake City, UT 84103

### Packing List

50069



**Ship To:**

*Baby Bikes*  
342 4Baby Blvd.  
Brave, ID 83709  
UNITED STATES




**Bill To:**

*Baby Bikes*  
342 4Baby Blvd.  
Brave, ID 83709  
UNITED STATES

Carton Count	Req. Ship Date	FOB Point	Shipping Terms	Ship Via	Order Num
1	05/11/2018	Origin	Prepaid & Billed	Will Call	50069

**Carton Information**

Carton 1	2.4 lbs
<b>Total: 1</b>	<b>2.4 lbs</b>

Line #	Image	Item / Description	Qty Ordered	Qty Shipped	Qty Remaining
1		B201; Heavy Duty Brake Cables	1 ea	1 ea	0ea
2		B202; Everyday Brake Cables	1 ea	1 ea	0ea
3		B203; Adamantium Brake Cables	1 ea	1 ea	0ea

June 1, 2018 12:25:36 PM MDT

Page 1 of 1

# EK A.12 Taşıma Belgesi

## HANJIN SHIPPING NON-NEGOTIABLE WAYBILL



SHIPPER/EXPORTER (COMPLETE NAME AND ADDRESS) <b>CROSS FREIGHT LINES LTD 206/A, 3RD FLOOR, TEJGAON, DHAKA-1208, BANGLADESH A/C: RITZY APPARELS LTD</b>		BOOKING NO. (DOCUMENT NO.) <b>DAC500980700</b>	EXPORT DEC <b>Y</b>
CONTIGNEE (COMPLETE NAME AND ADDRESS/NON-NEGOTIABLE UNLESS CONIGNED TO ORDER) <b>APEX LOGISTICS INT'L (JFK) INC. 230-59 ROCKAWAY BLVD. SUITE 260 SPRINGFIELD GARDENS, NY 11413. USA. PHONE: (516) 821-3360, FAX: (516) 821-3360, EMAIL: CS-JFK@APEXGLOBE.COM</b>		EXPORT REFERENCES <b>CHARLES KOMAR AND SONS INC</b>	
NOTIFY PARTY (COMPLETE MAILING ADDRESS) <b>APEX LOGISTICS INT'L (JFK) INC. 230-59 ROCKAWAY BLVD. SUITE 260 SPRINGFIELD GARDENS, NY 11413. USA. PHONE: (516) 821-3360, FAX: (516) 821-3360, EMAIL: CS-JFK@APEXGLOBE.COM</b>		POINT AND COUNTRY OF ORIGIN <b>CHITTAGONG, BANGLADESH</b>	
"PIE" OR "PLACE OF RECEIPT" <b>CHITTAGONG/SUMMIT</b>		PRE-CARRIER BY <b>THORSTREAM 1054E</b>	
"VESSEL" OR "FLIGHT" <b>HANJIN CHONGQING 0035E</b>		PORT OF LOADING <b>CHITTAGONG</b>	
"PORT OF DISCHARGE" <b>LOS ANGELES, CA</b>		PLACE OF DELIVERY (BY OR CARRIER) <b>DALLAS, TX</b>	
		TYPE OF MOVE <input checked="" type="checkbox"/> YES <input type="checkbox"/> NO	
		CONTAINER(S) (66001 0010) <input checked="" type="checkbox"/> YES <input type="checkbox"/> NO	
		FINAL DESTINATION (FOR THE MERCHANT'S REFERENCE ONLY)	

CONTAINER NO. SEAL NO. MARKS & NOS.	NO OF PKGS. OR CONTAINERS	PKGS OR CONTAINERS	KIND OF PACKAGES/DESCRIPTION OF GOODS	TOTAL GROSS WEIGHT KGS (POUNDS)	TOTAL MEASUREMENT CBM (CUY)
			<b>=SHIPPER'S LOAD &amp; COUNT=</b>	<b>7,343.900</b>	<b>45.410</b>
HJCU1909922 S/CH2955409 7343.900KGS	CY/CY 574 CT 45.410CBM	574 1X40HC	<b>CARTONS IN TOTAL</b> <b>CONTAINER(S) SAID TO CONTAIN:</b> HB/L # CFL015010856 HTS NO.: 6108.21.0010 LADIES/GIRLS WEARING APPAREL (KNIT) HIPSTER, H.S. CODE: 6108.21.0010 P.O. NO. 4022234, 4022235 STYLE: 516403 TOTAL QTY: 63,400 PCS TOTAL CTNS: 221 CTNS INV NO. RAL/005/15, DATE: 28/01/2015 EXP NO. 1564/00075/15, DATE: 28/01/2015 P.O. NO. 4022234, 4022235, DATE: 20/10/2014 HBL # CFL015010857		
HB/L # CFL015010856 CHARLES KOMAR AND SONS INC 10 KOMAR DRIVE, MCALESTE R, OK 745011227, USA PO# STYLE# SIZE: COLOR: QTY: * SEE ATTACHED RIDER *			* SEE ATTACHED RIDER *  =FREIGHT COLLECT= CY / CY		

Optional Declared Value for increased freight charges to avoid Package Limitation : US \$

TOTAL NO. OF PACKAGES OR CONTAINERS (IN WORDS) <b>1X40HC CONTAINER(S) ONLY</b>					
FREIGHT AND CHARGES	RATED AS	RATE	TER	PREPAID	COLLECT
FREIGHT ALL AS ARRANGED					
Received by the Carrier from the Shipper in apparent good order and condition unless otherwise indicated herein, the Goods, or the container(s), or package(s) said to contain the cargo herein mentioned, to be carried subject to the terms and conditions provided by this Waybill by the Vessel named herein or any substitute at the Carrier's option and/or other means of transportation, from the place of receipt or the port of loading to the port of discharge or the place of delivery shown herein and there to be delivered to Consignee or co-carrier on payment of all charges due thereon. The cargo shipped under this Waybill will be delivered to the Party named as Consignee or its authorized agent, on production of proof of identity without any documentary formalities, should the Shipper require delivery of the cargo to a party other than the Consignee stated in this Waybill, then written instructions must be given to the Carrier of his agent. The Carrier shall exercise due care ensuring that delivery is made to the proper party. However, in case of incorrect delivery, the Carrier will accept no responsibility unless due to fault or neglect on his part. This Waybill is not a Document of Title and shall not be deemed as evidence of title for the Cargo. However, this Waybill is subject to the terms and conditions of the then effective Carrier's Bill of Lading including but not limited to the Paramount clause, limitation of liability and declared value clauses, which are applicable mutatis mutandis. The terms and conditions applying to this Waybill are available from the carrier, its agent and also at www.hanjin.com.					
LADEN ON BOARD THE VESSEL Date <b>04Feb2015</b> BY PLACE OF WAYBILL ISSUE <b>DHAKA, BD</b> NO. OF WAYBILL SIGNED <b>NONE</b> DATE OF WAYBILL ISSUE <b>09Feb2015</b>					
WAYBILL NO. <b>** SEA WAYBILL **</b> <b>HJSCDAC500980700</b>					

**HANJIN SHIPPING CO., LTD.**  
As Carrier  
BY **HJS**

## ÖZGEÇMİŞ

Emine Yılmaz 1978, Antalya doğumludur. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Yönetimi ön lisans, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Lisans mezunudur. 2016 yılında Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Muhasebe ve Finansman Tezsiz Yüksek Lisans Bölümünü tamamlamıştır. 2017 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ruhsatını almaya hak kazanmış, şu an İstanbul'da faaliyet gösteren bir şirkette Genel Muhasebe Sorumlusu olarak çalışmaktadır.