T.C.

KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ ÇERÇEVESİNDE İTHALAT VE İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SİBEL DÜNDAR

ANABİLİM DALI: İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE - FİNASMAN

TEZ DANIŞMANI: PROF. DR. YUNUS KİSHALI

KOCAELİ, 2006

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

T.C.

KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ ÇERÇEVESİNDE İTHALAT VE İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan: SİBEL DÜNDAR
Tezin Kabul Edildiği Enstitü Kurulu Tarihi ve No: 15/01/2006-2006/02

Prof. Dr. Yunus KİSHALI	**Prof. Dr. Selman Aziz ERDEM**	**Yrd. Doç. Dr. Sami KARACAN**

KOCAELİ, 2006

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

SUNUŞ

Bazı malların üretiminin ülke ihtiyaçlarına göre bol veya kıt olması, üretiminde fiyat farklılıklarının oluşması ülkeler arasında ticareti doğurmuştur. Dış ticaret işlemleri ithalat ve ihracat olmak üzere farklı şekillerde ve aşamalarda gerçekleşir. İthalat ve ihracat işlemlerinin her aşamasında çeşitli belgeler düzenlenir. Ürüne, ülkeye ve dış ticaretin şekline göre en uygun teslim ve ödeme yöntemi seçilmektedir. Kullanılan teslim şekilleri tarafların yükümlülüklerini açıkça belirtmekte ve bu doğrultuda taraflar sorumluluklarını yerine getirmektedir.

Çalışmanın amacı, dış ticaret ile ilgili iş akışı, hangi mevzuat ile muhatap olunduğu, mevzuatta yer alan özellikli hükümler, ödeme ve teslim şekilleri ile bu ödeme şekillerinin finansmanı ve bu doğrultuda ithalat ve ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesine dair işlemsel düzeydeki dış ticaret faaliyetlerine pratiğe yönelik katkılar sağlamaktır.

Çalışmanın hazırlanmasında önemli katkıları olan danışman hocam Prof. Dr. Yunus Kishalı'ya, uygulama aşamasındaki katkılarında dolayı Tezcan Galvanizli Yapı Elemanları Sanayi ve Ticaret A.Ş. çalışanlarına ve en başından beri desteğini hissettiğim eşim ve aileme teşekkür ederim.

Kocaeli, Ocak 2006 Sibel DÜNDAR

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

İÇİNDEKİLER

SUNUŞ I
İÇİNDEKİLER II
ÖZET VIII
ABSTRACT IX
KISALTMALAR X
GİRİŞ 1
1 DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ 4
1.1 İTHALAT VE İHRACAT İŞLEMLERİ 4
1.1.1 İhracat İşlemleri 4
1.1.1.1 İhracat İşleyiş Aşamaları 5
1.1.1.2 İhracatı Yasak ve Ön İzne Bağlı Mallar 7
1.1.1.3 İhracat Çeşitleri 7
1.1.1.3.1 Özellik Arz Etmeyen İhracat 8
1.1.1.3.2 Kayda Bağlı İhracat 8
1.1.1.3.3 Özelliği Olan İhracat 9
1.1.1.3.4 Avrupa Birliği ve Serbest Ticaret Anlaşması Bulunan Ülkelere Yapılacak İhracattaki İşlemler 12
1.1.1.3.5 İhracatı Yapılacak Ürüne Göre İhracat İşlemleri 12
1.1.2 İthalat İşlemleri 14
1.1.2.1 İthalat İşlemi Aşamaları 14
1.1.2.2 İthalatından Önce Bazı Kamu Kuruluşlarından Uygunluk Yazısı Alınması Gereken Maddeler 16
1.2 DIŞ TİCARETTE KULLANILAN BELGELER 18
1.2.1 Resmi Belgeler 18
1.2.1.1 Dolaşım Belgeleri (Movement Certificate) 18
1.2.1.2 Menşe Şahadetnamesi (Certificate of Origin) 18
1.2.1.3 Gümrük Beyannamesi (GB) 20
1.2.2 Ticari Belgeler 21
1.2.2.1 Fatura 21
1.2.2.1.1 Konsolosluk Faturası (Consular Invoice) 22
1.2.2.1.2 Tasdikli Fatura (Legalized Invoice) 22

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.2.2.1.3 Proforma Fatura (Proforma Invoice) 22
1.2.2.1.4 Ticari Fatura (Commercial Invoice) 23
1.2.3 Taşıma Belgeleri 24
1.2.3.1 Deniz Konşimentosu (Marine Bill Of Lading) 24
1.2.3.2 Tesellüm Konşimentosu (Received For Shipment).....26
1.2.3.3 Yükleme Konşimentosu (On Board B / L) 26
1.2.3.4 Temiz Konşimento (Clean On Bord B / L).....26
1.2.3.5 Uçak Konşimentosu (Airway Bill Of Lading) 27
1.2.3.6 Karayolu Taşıma Belgesi (Roadway Bill CMR).....28
1.2.3.7 Hamule Senedi (Railway Bill) 29
1.2.3.8 Karma Taşıma Belgesi (Combined Transport Document) 29
1.2.3.9 House Bill Of Lading.....30
1.2.4 Sigorta Poliçesi.....33
1.2.5 Finansman Belgeleri.....30
1.2.5.1 Poliçe (Bill Of Exchange, Draft).....30
1.2.5.2 Bono (Promissory Note) 33
1.2.6 Diğer Ticari Belgeler.....33
1.2.6.1 Çeki Listesi (Weight List).....34
1.2.6.2 Koli / Ambalaj Listesi (Packing List).....34
1.2.6.3 Kontrol Sertifikası (Inspection Certificate).....35
1.3 DIŞ TİCARETTE KULLANILAN TESLİM ŞEKİLLERİ 35
1.3.1 İş Yerinde Teslim / Ex-works (EXW).....36
1.3.2 Gemi Bordasında Teslim / Free On Board (FOB) 37
1.3.3 Gemi Doğrultusunda Teslim / Free Alongside Ship (FAS).....37
1.3.4 Taşıyıcıya Teslim / Free Carrier (FCA) 37
1.3.5 Mal Bedeli Ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim / Cost And Freight (CFR): 38
1.3.6 Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim / Cost, Insurance and Freight (CIF) 38
1.3.7 Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim / Freight Carriage Paid to (CPT) 38
1.3.8 Taşıma ve Sigorta Bedeli Ödenmiş Olarak Teslim / Carriage and Insurance Paid to (CIP) 39

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.3.9 Sınırda Teslim / Delivered at Frontier (DAF): 39
1.3.10 Gümrük Resmi Ödenmeksizin Teslim / Delivered Duty Unpaid (DDU) 39
1.3.11 Gümrük Resmi Ödenmiş Teslim / Delivered Duty Paid (DDP) 39
1.3.12 Rıhtımda Teslim / Delivered Ex-Quay (DEQ)....40
1.3.13 Gemide Teslim / Delivered Ex-Ship (DES)....40
1.4 DIŞ TİCARETTE ÖDEME ŞEKİLLERİ 40
1.4.1 Peşin Ödeme (Cash / Advance Payment) Ve Prefinansman....41
1.4.2 Mal Karşılığı Ödeme / Cash Against Goods 42
1.4.2.1 Banka Denetiminde Mal Karşılığı Ödeme Şekli 43
1.4.3 Kabul Kredili Ödeme 44
1.4.4 Akreditifli Ödeme / Letter Of Credit L / C....44
1.4.4.1 Dönülebilir ve Dönülemez Akreditifler 46
1.4.4.2 Teyitli ve Teyitsiz Akreditifler....47
1.4.4.3 Kullanımı Bakımından Akreditifler....47
1.4.4.4 Ödeme Şekillerine Göre Akreditifler....49
1.4.4.5 Vesaik Mukabili Ödeme Şekli / Cash Against Documents 50
1.5 İHRACATTA FİNANSMAN ŞEKİLLERİ 51
1.5.1 İthalatçının İhracatçıyı Finanse Etmesi 51
1.5.2 Döviz Kredisi (DKR) 52
1.5.3 Kısa Vadeli Kredi Programları (Eximbank Kredisi)....53
1.5.4 Factoring....54
1.5.5 Forfaiting 56
2 İTHALAT VE İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ....57
2.1 İTHALAT VE İHRACAT İŞLEMLERİNE AİT HESAP PLANI....57
2.1.1 Kasa Hesabı 57
2.1.2 Alınan Yabancı Çekler Hesabı....57
2.1.3 Döviz Tevdiat Hesapları....58
2.1.4 Bankalar....58
2.1.5 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri....58
2.1.6 Ticari Alacaklar....58
2.1.6.1 Alıcılar 59
2.1.6.2 Alacak Senetleri....59

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.1.6.3 Alacak Senetleri Reeskontu 59
2.1.7 KDV ile İlgili Hesaplar 59
2.1.7.1 İndirilecek KDV Hesabı 60
2.1.7.2 İade Alınacak KDV Hesabı 60
2.1.7.3 Devreden KDV Hesabı 60
2.1.8 Maddi Duran Varlık Hesapları 61
2.1.9 Pasif Hesaplar 61
2.1.9.1 İhracat Kredisi Hesabı 61
2.1.9.2 İthalat Kredisi Hesabı 61
2.1.9.3 Döviz Kredisi Hesabı 62
2.1.9.4 Yurt Dışı Satıcılar Hesabı 62
2.1.9.5 Dövizli Borç Senetleri Hesabı 62
2.1.9.6 Alınan Yurt Dışı Sipariş Avansları Hesabı 63
2.1.10 Gelir Hesapları 63
2.1.10.1 Yurt İçi Satışlar Hesabı 63
2.1.10.2 Yurt Dışı Satışlar Hesabı 63
2.1.10.3 Yurt Dışı Diğer Gelirler Hesabı 63
2.1.10.4 Kambiyo Karları Hesabı 64
2.1.10.5 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı 64
2.1.11 Gider Hesapları 64
2.1.11.1 Yurt Dışına Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı 65
2.1.11.2 Yurt Dışına Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı 65
2.1.11.3 Kambiyo Zararları Hesabı 65
2.1.11.4 İhracat Giderleri Hesabı 65
2.1.11.5 Numune Giderleri Hesabı 67
2.1.11.6 Satış İadeleri Hesabı 67
2.1.11.7 Satış İskontoları Hesabı 68
2.1.12 Diğer İndirimler Hesabı. 68
2.1.13 Satış ve Satış Maliyeti Hesapları 68
2.1.13.1 Yurt Dışı Satışlar Hesabı 68
2.1.13.2 Yurt Dışı Satışların Maliyeti Hesabı 69
2.1.14 Finansal Nitelikte Olmayan Hesaplar 69
2.1.14.1 İthalat İşlemleri İle İlgili Nazım Hesaplar 69

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.1.14.2 İhracat İşlemleri İle İlgili Nazım Hesaplar....70
2.1.14.3 Geçici Kabul Yoluyla İthalat İle İlgili Nazım Hesaplar....70
2.1.14.4 Teminat Mektupları....70
2.2 İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBESİ....70
2.2.1 Fiili İhracat....71
2.2.1.1 İmalatçı-İthalatçı Firmada İhracat....71
2.2.1.2 İhraç Kaydıyla Satış Yapan Firmada İhracat Kaydı....72
2.2.1.3 İhracatçı Firmada İhracat Kaydı....73
2.2.2 Ödeme Şekillerine Göre İhracat Kaydı....73
2.2.2.1 Peşin Ödeme Şeklinde İhracat Kaydı....74
2.2.2.2 Mal Mukabili Ödeme Şeklinde İhracat Kaydı....75
2.2.2.3 Vesaik Mukabili Ödeme Şeklinde İhracat Kaydı....76
2.2.2.4 Akreditifli Ödeme Şeklinde İhracat Kaydı....78
2.3 İTHALAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBESİ....81
2.3.1 İthalat İşlemlerinde Kullanılan Hesaplar....81
2.3.2 Ödeme Şekillerine Göre İthalat Kaydı....82
2.3.2.1 Peşin Ödeme Şeklinde İthalat Kaydı....82
2.3.2.2 Mal Mukabili Ödeme Şeklinde İthalat Kaydı....84
2.3.2.3 Vesaik Mukabili Ödeme Şeklinde İthalat Kaydı....86
2.3.2.4 Akreditifli Ödeme Şeklinde İthalat Kaydı....87
3 BİR MODEL İŞLETMEDE İTHALAT VE İHRACAT İŞLEMLERİ ÖRNEĞİ...
....89
3.1 İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİ....89
3.2 MODEL İŞLETME ÖRNEK İHRACAT İŞLEMLERİ....89
3.2.1 Yurt Dışı İhracat İşlemleri Örneği....89
3.2.2 İhraç Kaydıyla Satış İşlemleri Örneği....91
3.3 MODEL İŞLETME ÖRNEK İTHALAT İŞLEMLERİ....92
3.3.1 İlk Madde Malzeme İthalatı Örneği....92
SONUÇ....97
EKLER....99
Ek-1. İhracı Ön İzne Bağlı Mallar Listesi....99
Ek-2. İhracı Yasak Mallar Listesi....101
Ek-3. Kayda Bağlı İhracat Listesi....102

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Ek-4. Fatura 104
Ek-5. Proforma Fatura 105
Ek-6. Ordino 106
Ek-7. Çeki Listesi 107
Ek-8. Konşimento 108
Ek-9. Gümrük Beyannamesi 108
Ek-10. Döviz Alım Belgesi 109
YARARLANILAN KAYNAKLAR 110

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

ÖZET

Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlar ile kalkınma ve büyüme ihtiyaçları ülkeleri dış pazarlara yönlendirmiştir. Dış ticaret kısaca ülkeler arasındaki mal ve hizmet ticaretinin tümü olarak tanımlanabilir. Dış ticaret işlemleri ithalat işlemleri ve ihracat işlemleri olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır.

İthalat ve ihracat işlemlerinde taraflar önce sözleşme yaparlar. Sözleşmenin her aşamasında çeşitli belgeler düzenlenir. Bu belgeler, resmi belgeler, ticari belgeler, taşıma belgeleri, finansman belgeleri olarak ayrılabilir.

Dış ticarette kullanılan teslim şekilleri tarafların sorumluluklarını açıkça belirtmektedir. Incoterms 2000 adıyla yer alan 13 farklı uluslar arası teslim şekilleri kullanılır. Dış ticarette peşin ödeme, mal mukabili ödeme, kabul kredili ödeme, akreditifli ödeme, vesaik mukabili ödeme gibi farklı ödeme yöntemleri kullanılır. Taraflar çeşitli faktörleri göz önünde bulundurarak en uygun teslim şeklini ve ödeme şeklini seçmektedir.

Dış ticaretin finansmanında kullanılan yöntemler, ithalatçının ihracatçıyı finanse etmesi, döviz kredisi, Eximbank kredileri, factoring ve forfaiting işlemler olarak sıralanabilir. İthalat ve ihracat işlemleri ödeme yöntemlerine göre muhasebe kayıtları yapılır. İhracat gümrük beyannamesinde yer alan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerleme yapılır.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

ABSTRACT

Social and economical needs together with the necessity of development has led countries to go foreign markets. Foreign Trade can be briefly described as the whole goods and service trade among the countries. Foreign trade operations consist of two parts which are import and export.

Import and export operations begin with a contract signed by both seller and buyer. At each stage of the contract, several documents are prepared. These documents consist of legal documents, commercial documents, freight documents and finance documents.

Delivery terms used at foreign trade clearly express the responsibilities of all parties. There are 13 different type of delivery terms used and all of these are described at Incoterms 2000. There are several different payment terms used at foreign trade among which we can name as; Advance payment, Cash against goods, Cash against documents, Deferred payment, Payment by letter of credit etc. Both the selling and buying party agree on the payment terms after having checked the most suitable one.

In order to finance foreign trade, different type of credits can be used. The exporter can credit the buyer, foreign currency credits can be used, Eximbank credits,factoring and fortfaiting are also one of the finance types. Account registrations of import and export operations are made according to the type of payment that is used.The currency buying rate of the Central Bank of the Republic of Turkey mentioned on the export custom clearance document is used.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
a.g.e	: Adı Geçen Eser
A.Ş.	: Anonim Şirketi
A.TR	: A.TR Dolaşım Belgesi
BM	: Birleşmiş Milletler
CFR	: Mal Bedeli ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim
CIF	: Mal Bedeli Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim
CIP	: Taşıma ve Sigorta Bedeli Ödenmiş Olarak Teslim
CPT	: Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim
D / N	: Hak Sahibi
DAB	: Döviz Alım Belgesi
DAF	: Sınırda Teslim
DBT	: Döviz Beyan Tutanağı
DEQ	: Rıhtımda Teslim
DES	: Gemide Teslim
DDP	: Gümrük Resmi Ödenmiş Teslim
DDU	: Gümrük Resmi Ödenmeksizin Teslim
DKR	: Döviz Kredisi
DSB	: Döviz Satış Belgesi
DTM	: Dış Ticaret Müsteşarlığı
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
EFTA	: Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi
EUR-1	: EUR-1 Dolaşım Belgesi
EXW	: İşyerinde Teslim
FAS	: Gemi Doğrultusunda Teslim
FCA	: Taşıcıya Teslim
FIATA	: Uluslararası Nakliye Acenteleri Birliği Federasyonu
FIATA FCR	: Taşımacının Teslim Alındı Belgesi
FIATA FCT	: Nakliyeci Taşıma Belgesi
FOB	: Gemi Bordasında Teslim

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

FTKR	: Füze Teknolojisi Kontrol Rejimi
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GB	: Gümrük Beyannamesi
GSP	: Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi
İB	: İhracat Beyannamesi
ICC	: Uluslararası Ticaret Odası
IGEME	: İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi
INCOTERMS	: Uluslararası Teslim Şekilleri
IRU	: Uluslararası Dolaşım Birliği
KKDF	: Kaynak Kullanım Destekleme Fonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
Ltd. Şti.	: Limited Şirketi
No	: Numara
NCV	: Taşıma İçin Beyan Edilen Değer
NTG	: Nükleer Tedarikciler Grubu
NVD	: Gümrük İçin Beyan Edilen Değer
s.	: Sayfa
YTL	: Yeni Türk Lirası
TSE	: Türk Standardları Enstitüsü
TIR	: Uluslararası Dolaşım Aracı
USD	: Amerikan Doları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YPAS	: Yabancı Paralı Alacak Senetleri

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

GİRİŞ

II. Dünya savaşından sonra hızla artan teknik gelişmeler, kalkınmakta olan ülkelerin dışa açık sanayileşme politikaları, dış ticarete yönelik kısıtlamaların kaldırılması, dünya ticareti içinde dış ticaretin payını yükseltmiştir.

Ülkeler arasındaki ticari ve ekonomik ilişkileri geliştirmek, toplumların hayat seviyesini yükseltmek, bunun için dünya üzerindeki kaynakların karşılıklı yarar ilkesi üzerinde kullanılmasını temin etmek, gümrük kısıtlamalarını azaltmak, uluslararası ticaretin önündeki engelleri kaldırmak ve ayırımcı davranışları önlemek amacıyla Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ortaya çıkmıştır. Uluslararası düzeyde, uluslararası ticareti ve ticari ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarını içeren ve üye devletler arasındaki hak ve yükümlülükleri belirleyen GATT, yıllar süren görüşmeler sonucunda varlık kazanmış olup, birçok özel anlaşma ile desteklenmiştir.

Türkiye'nin izlediği dış ticaret politikalarında önemli değişiklikler 1980'den sonraki yıllarda olmuştur. 13.12.1983 tarihli ve 1885 sayılı kanun hükmünde kararname ile, bir taraftan Ticaret Bakanlığı bünyesinde Dış Ticaret Genel Sekreterliği ile Standardizasyon Dairesi, öte taraftan Maliye Bakanlığı bünyesindeki Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı Genel Sekreterliği bir araya getirilerek Başbakanlığa bağlı Hazine ve DTM (Dış Ticaret Müsteşarlığı) kurulmuştur. 20.12.1994 tarihinde bu iki kurum ayrılarak DTM tek başına dış ticaretten sorumlu bir kurum haline getirilmiştir.

DTM, dış ticaret politikalarının tespitine yardımcı olmak, bu politikalar çerçevesinde ihracat, ihracatı teşvik, ithalat, yurtdışı müteahhitlik hizmetleri ve çok taraflı ticari ve ekonomik ilişkileri düzenlemek, uygulamak, uygulamaları izlemek ve geliştirmek görevlerini üstlenmiştir.

01.01.1996 tarihinde Türkiye ile Avrupa Birliği arasında Gümrük Birliği'nin resmen tesis edilmiş olması, 4458 sayılı "Ortak Gümrük Kanunu" şeklinde isimlendirilecek kanunun hazırlanmasına yol açmıştır. 04.02.2000 tarihinde sözü edilen kanun

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile ihracat ve ithalattaki gümrük işlemlerinin en aza indirilmesi ve bürokrasinin azaltılması için Gümrük Müsteşarlığına yetki verilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, yürürlükteki dış ticaret mevzuatı ile, ihracat ve ithalat amaçlı çalışan firmaların, dış ticaret işlemlerini gerçekleştirirken yapmaları gereken iş akışı, hangi mevzuat ile muhatap olunduğu, mevzuatta yer alan özellikli hükümler, ödeme ve teslim şekilleri ile bu ödeme şekillerinin finansmanı, ithalat ve ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesine dair işlemsel düzeydeki dış ticaret faaliyetlerine pratiğe yönelik katkılar sağlamaktır.

Çalışma giriş bölümü, dış ticaret ve dış ticaretle ilgili temel bilgi ve belgeler, ithalat ve ihracat işlemlerinin muhasebesi, bir model işletmede ithalat ve ihracat işlemleri örneği, sonuç bölümü ve ekler olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.

Giriş bölümünde, dış ticaret kavramının gelişimi, çalışmanın amacı ve kapsamı hakkında genel bilgi verilmiştir.

Birinci bölümde; ihracat ve ithalatın tanımları yapılarak aşamaları ve çeşitleri hakkında ayrıntılı bilgi verilmektedir. Dış ticarette kullanılan belgeler resmi belgeler, ticari belgeler, taşıma belgeleri, finansman belgeleri ve diğer belgeler üzerinde durulmaktadır. Dış ticaret işlemlerinde kullanılan teslim şekilleri açıklanmakta, ihracatçı ve ithalatçıya yüklediği sorumluluklara yer verilmektedir. Dış ticarette ödeme şekillerindeki taraflar ve sorumlulukları aktarılmakta, ihracatçı ve ithalatçı açısından avantajları ve dezavantajları açıklanmaktadır. İhracatçının malını sevkiyata hazır hale getirebilmesi, ithalatçının ise satın aldığı malın bedelini ödeyebilmesi için gerekli finansman şekilleri üzerinde durulmaktadır..

İkinci bölümde; ithalat ve ihracat işlemlerinde kullanılan hesaplar açıklanmakta, ithalat ve ihracat işlemlerinin muhasebesi ödeme şekillerine göre incelenmekte ve ilgili muhasebe kayıtlarına yer verilmektedir.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Üçüncü bölümde; dış ticaret işlemlerini içeren örnek model çalışmasına yer verilmiş, özellikle kullanılan belgeler ve muhasebe kayıtları üzerinde durulmuştur.

Sonuç bölümünde; dış ticaret işlemleri, ithalat ve ihracat işlemlerinin muhasebeştirilmesi hakkında çalışmanın genel değerlendirilmesi yapılmıştır.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1 DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ

Dış ticaret veya uluslararası ticaret, farklı ülkelerde ikametgahı, iş merkezi olan veya farklı devletlerin vatandaşlığına sahip olan gerçek ve tüzel kişiler arasındaki mal ve hizmet değişimini ifade eder[1].

Günümüzde mal ve hizmetler bakımından kendi kendine yeterli bir ülke neredeyse mevcut değildir. Bu itibarla ülkeler sosyal ve ekonomik sebeplerden dolayı birbirleriyle ticaret yapmak zorundadır. Her türlü mal ve hizmetin farklı ülkelere satılması ihracat, farklı ülkelerden yapılan mal veya hizmet alımı ithalat olarak tanımlanır.

1.1 İTHALAT VE İHRACAT İŞLEMLERİ

İhracat yurt dışına mal ve ya hizmet çıkışını, ithalat ise mal veya hizmet girişini ifade eder ithalat ve ihracat işlemleri farklı şekillerde ve aşamalarda gerçekleşir.

1.1.1 İhracat İşlemleri

İhracat, kazanç elde etmek amacıyla müşteri gruplarının gereksinimlerini, isteklerini ve tercihlerini tatmin etmek için işletme olanaklarının değerlendirilmesi, planlanması, kullanılması ve denetlenmesi eylemlerinin uluslararası alanda yürütülme işlemidir[2].

İhracat işlemini gerçekleştiren ihracatçı ise, ihraç edeceği mallara göre ilgili İhracatçı Birliğine üye olan, gerçek usulde vergiye tabi (tek vergi numarası sahibi) gerçek ve tüzel kişi tacirler, Esnaf ve Sanatkar Odalarına kayıtlı olup, üretim faaliyeti ile iştigal eden esnaf ve sanatkarlar ile iş ortaklıkları ve konsorsiyumlardır[3].

---

[1] Cemal ŞANLI, **Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları,** Beta Yayımları, İstanbul, 1996, s. 23.
[2] Nursun BEŞELİ, KOBİ'lerin Dış Pazarlara Açılabilmesi İçin Alternatif Yöntemler, **İGEME'den Bakış**, Nisan-Haziran 1997, s. 36.
[3] Şule YILDIRIM, **İhracat Prosedürlerini Biliyor musunuz?,** İGEME, Ankara, 1997, s. 4.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.1.1.1 İhracat İşleyiş Aşamaları

İhracatın işleyiş aşamaları şu şekilde sıralanabilir:

- İhracatçı sıfatının kazanılması

Bu aşama tacirlik sıfatının kazanılması (şirket kuruluşu) ve vergi numarasının alınması, alınan vergi numarasının vergi dairesinden belgelendirilmesi, ilgili ihracatçı birliklerine üyelik, ihracat yapılacak gümrüklere tek vergi numarasının bildirilmesini kapsar[4].

- Müşterinin bulunması

Bu aşamada internet kanalı, yazışmalar yolu, fuarlara katılım, tavsiye yolu veya alım heyetleri ile görüşmek suretiyle müşteri bulunur[5].

- Müşteri ile tüm detayların belirlenmesi

Bu aşamada müşteri ile malların kalitesi, fiyatı, ödeme şekli, sevkiyat süresi, düzenlenecek doküman, ambalaj üzerindeki işlemler ve paketleme detayları belirlenir[6].

- Anlaşmanın yapılması

Eğer ihraç edilecek mal veya hizmetin değeri büyük miktarda ise, alıcı iyi tanınmıyorsa veya sevkiyat uzun sürecekse mutlaka bir sözleşme düzenlenmelidir[7].

---

[4] Mehmet MELEMEN, S.Burak ARZOVA, **Uluslararası Ticaret Alternatif Finansman Teknikleri ve Muhasebeleştirilmesi Ticari Yazışma Örnekleri**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2000, s. 45.
[5] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 45.
[6] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 45.
[7] Ömer AKAT, **Uluslararası Pazarlama**, Ekin Kitapevi, Bursa, 2001, s. 199.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Ödeme şekli akreditif ise akreditifin gelmesi

Sözleşme yapıldığı zaman eğer ödeme şekli akreditif olarak tespit edilmişse ihracatçı malların üretimine başlamadan önce mutlaka akreditifin açılmasını beklemelidir[8].

- Malların hazırlanması

Hazırlanan mallar arada bir kontrat ya da akreditif varsa, onların içeriğinde belirtilen şartları eksiksiz sağlamalıdır[9].

- Dokümanların hazırlanması

Mallar hazırlanırken aynı anda malları temsil eden dokümanlar da hazırlanır.

- Malların nakliyeciye teslimi

Mallar nakliyeciye teslim edildiği zaman teslim edildiğine dair konşimento ya da taşıma belgesi alınır. Bu belgeler nakliyeci tarafından mallar yüklenmeden verilmez.

- Gümrük işlemlerinin yapılması

Gümrüğe gitmeden önce hazırlanan dokümanlara ek olarak düzenlenen gümrük beyannamesi (GB) önce bağlı olunan ihracatçı birliklerine onaylatılır. Sonra malların gümrükte muayenesinin yapılması için gümrüğe verilir. Gümrükte malların muayenesi ve hazırlanan belgeler özellikle GB'ye uygun yapılır. Kontrol ve muayeneden sonra malların fiili ihracatı gerçekleşmiş olur ve bu durum GB üzerinde yetkililerce belirtilir. Ancak GB üzerindeki kapama işlemi mallar ülke sınırını terkettikten sonra yapılır[10].

[8] Akat, a.g.e., s. 217.
[9] Akat, a.g.e., s. 217.
[10] Şükrü YABANCIOĞLU, **Araştırmalar-3**, Gümrük Kontrolörleri Derneği, Ankara, 1996, s. 61.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Dövizin yurt içine getirilmesi

İhracatı yapılan her malın bedeli belirlenen süreler içinde yurt içine döviz olarak veya mal olarak getirilir ya da getirilememe sebebi belgelendirilir. Kambiyo mevzuatına göre ihracat işlemlerinde gerek ödeme şekillerine göre, gerek ihracatın yapılacağı ülkeye göre, gerekse ihracatın çeşidine veya ürün çeşidine göre ihracat bedellerinin ülkeye getiriliş süresi farklılıklar göstermektedir. Döviz yurt içine getirildiği zaman Yeni Türk Lirası'na (YTL) çevrilir ve "ihracat bedelidir" diye döviz alım belgesi (DAB) alınır[11].

- İhracat taahhütlerinin kapatılması, varsa katma değer vergisi (KDV) iadesinin alınması

İhracat işlemi bittikten sonra, eğer varsa ihracat teşviği kapaması, gümrük belgesinin aslı ilgili kurumlara ibraz edilerek yapılır. Eğer KDV iadesi alınacaksa gümrük belgesi noter tasdikli olmalıdır[12].

1.1.1.2 İhracatı Yasak ve Ön İzne Bağlı Mallar

19.09.1996 tarihli 22762 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan (ihracat 96 / 31) sayılı tebliğ eki iki ayrı listede, ihracı yasak malların isimleri (Ek 1) ve yasal dayanakları, ihracı ön izne bağlı malların isimleri (Ek 2) ve izin veren kurumlar belirtilmiştir.

1.1.1.3 İhracat Çeşitleri

Uygulamada karşılaşılan ihracat çeşitleri;

- Özellik arz etmeyen ihracat

[11] Ali DÖLEK, **Kambiyo Mevzuatının Temel Esasları**, DTR Basım Yayım Dağıtım ve Danışmanlık Hizmetleri Tic. Ltd. Şti., İstanbul, 2003, s. 2.
[12] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 47.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Kayda bağlı ihracat
- Özelliği olan ihracat
- Avrupa Birliği ve Serbest Ticaret Anlaşması bulunan ülkelere yapılacak ihracattaki işlemler
- İhracatı yapılacak ürüne göre ihracat olmak üzere sınıflandırılabilir[13].

1.1.1.3.1 Özellik Arz Etmeyen İhracat

Bu ihracat çeşidinde herhangi bir kısıtlama olmadığı gibi herhangi bir kurumdan da izin alınmaz.

İhracatçılar, özellik arz etmeyen ihracatta, ihracatçı birliklerine onaylattıkları GB ile birlikte ihracatın yapılacağı gümrük idaresine müraacat ederler[14].

1.1.1.3.2 Kayda Bağlı İhracat

Kayda bağlı ihracat listesinde (Ek 3) yer alan mallar özelliği itibarı ile ya sadece ihracatçı ülkede bulunmaktadır ya da dünyada kısıtlı olarak bulunan mal cinslerinden biridir[15].

Kayda bağlı ihracatta ihracatçılar, GB ile birlikte kayıt için ilgili ihracatçı birliklerine müracaat ederler. Birlikler onayladıkları gümrük beyannamelerine kayıt açıklamalarını yaparak, gümrük idarelerine bırakılmak üzere ihracatçıya verirler. İhracatçılar, birliklerce kayıt açıklaması düşülerek onaylanmış GB ile birlikte ihracatın yapılacağı gümrük idaresine müraacat ederler[16].

[13] Akat, a.g.e., s. 207.
[14] İhracat Yönetmeliği, 2. Kısım İhracat Şekilleri ve Esasları, Madde 5, **Resmi Gazete**, R.G. No: 22515, R.G. Tarihi: 06.01.1996.
[15] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 50.
[16] İhracat Yönetmeliği, 2. Kısım İhracat Şekilleri ve Esasları, Madde 6, **Resmi Gazete**, R.G. No: 22515, R.G. Tarihi: 06.01.1996.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.1.1.3.3 Özelliği Olan İhracat

Uygulamada 8 çeşit özelliği olan ihracat vardır. Bunlar konsinye ihracat, kredili ihracat, bedelsiz ihracat, fuarlara katılım, ithal edilmiş malların ihracatı, transit, serbest bölgelere yapılan ihracat, kiralama yoluyla ihracat olarak sıralanabilir[17].

İstisnaları dışında yapılan her ihracatın döviz getirme süresi 180 gündür. Özelliği olan ihracatlarda ise döviz getirme süresi 180 günü aşmakta ya da farklı bir sürede döviz yurda getirilmektedir. Aynı zamanda özelliği olan ihracatlarda normal ihracat prosedürü dışına çıkılır.[18]

- Konsinye ihracat

İhracata konu olan malın kesin satışının daha sonra yapılması koşulu ile dış alıcılara, komisyonculara, şube ve temsilciliklerine gönderilmesi şeklinde gerçekleşen ihracat biçimidir. Konsinye ihracat talepleri ilgili ihracatçı birliklerine yapılır. Madde veya ülke politikası açısından DTM'ce getirilebilecek düzenlemeler kapsamındaki mallarla ilgili konsinye ihracat talepleri DTM'nın görüşü alındıktan sonra sonuçlandırılır. Konsinye ihracata izin verilmesi halinde ihracatçı birliklerince GB üzerine konsinye ihracat açıklaması düşülerek onaylanır. Bu şekilde onaylanan gümrük beyannamelerinin 90 gün içinde gümrük idaresine tevdi edilmesi gerekir. Konsinye olarak gönderilen malların fiili ihraç tarihinden itibaren 1 yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir[19].

- Kredili ihracat

Kredili ihracat, iki veya daha çok taraflı kredi anlaşmaları dışında kalmak kaydıyla, ihracat bedelinin "Türk Parası Kıymetini Koruma Mevzuatı"nda öngörülen süreleri aşmayacak şekilde yurda getirilmesine olanak tanıyan ihracat şeklidir. Kredili ihracatta süreler, tüketim mallarında 2 yılı, yatırım mallarında 5 yılı aşamaz. Kredili

[17] İhracat Yönetmeliği, 2. Kısım İhracat Şekilleri ve Esasları, Madde 8, **Resmi Gazete**, R.G. No: 22515, R.G. Tarihi: 06.01.1996.
[18] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 50.
[19] H.Çetin BEDESTENCİ, Murat CANITEZ, Alaaddin İLKER, **Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar**, Gazi Yayımevi, Ankara, 2004, s. 13.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

ihracat talepleri ile ilgili müracaatlar mal cinsi, ödeme planı ve ödeme süresini içeren satış sözleşmesinin aslı ve Türkçe tercümesi ile birlikte ihracatçı birliklerine yapılır[20].

- Bedelsiz ihracat

Bu ihracat şeklinde yapılan ihracatın bedeli resmi olarak yurt içine getirilmez veya getirilmek zorunda değildir, ya da nasıl getirildiği ispat edilmek zorunda değildir[21]. Yabancı misyon mensuplarının, Türkiye'de çalışan yabancıların, yurtdışına hane nakli sureti ile gidecek Türk vatandaşlarının, daimi veya geçici görevle yurt dışına giden kamu görevlilerinin, yabancı turistlerin ve yurt dışında ikamet eden türk vatandaşlarının beraberinde götürdükleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek eşya ve taşıtlar bedelsiz olarak ihraç edilecek mallar kapsamındadır. Bedelsiz ihracat talepleri, "bedelsiz ihracat formu" doldurulmak suretiyle doğrudan gümrük idaresine veya ilgili ihracatçı birliğine yapılır[22].

- Fuarlara katılım

Türkiye'yi temsilen katılınacak fuar ve sergileri düzenleyecek organizatör firmalar, "yeterlilik belgesi" alarak, başvuru formunu doldurup, bağlı bulundukları odaya onaylatarak DTM'ye müracaat ederek fuarlara katılırlar. Fuarda sergilenen ürünler satılmışsa bedelini, satılmazsa kendisini 90 gün içerisinde ülkeye geri getirmelidirler[23].

- İthal edilmiş malların ihracatı

Yabancı menşeli ve vergileri ödenmiş olan mallar teşvikten ve KDV iadesinden faydalanmamak suretiyle başka bir ülkeye ihraç edilebilir.

---

[20] İhracat Yönetmeliği, 2. Kısım İhracat Şekilleri ve Esasları, Madde 9, **Resmi Gazete**, R.G. No: 22515, R.G. Tarihi: 06.01.1996.
[21] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 51.
[22] Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İhracat 96/10), **Resmi Gazete**, R.G. No: 22510, R.G. Tarihi: 06.01.1996.
[23] Bedestenci, Canıtez, a.g.e., s. 17.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Transit

Transit ticarete aracı banka izin verir. Transit ticareti yapabilmek için alış fiyatı ile satış fiyatı arasında lehte fark olmalıdır. Kambiyo açısından aradaki farkın yurt içine getirilmesi yeterlidir. Transit olarak bir ülkeden alınıp diğer ülkelere satılan mallardan fon veya vergi alınmaz[24].

- Serbest bölgelere yapılan ihracat

Serbest bölgelere yapılan ihracat, ihracat mevzuatı hükümlerine tabidir. Serbest bölgeler, kurulmuş olduğu ülkenin milli sınırları içinde olmakla beraber gümrük hattı dışında bırakılan, ülkede geçerli olan dış ticaret ile diğer mali ve iktisadi alanlara yönelik devlet düzenlemelerinin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı ve ihracatın artırılması amacıyla ülkenin diğer kesimlerine kıyasla bazı sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı bölgedir[25].

- Kiralama yolu ile ihracat

Ticari kiralama yoluyla yapılan ihracatta malın belli bir süre için bedel karşılığında yurt dışına çıkarılması söz konusudur ve süresi 1 yıldır. Bu şekilde bir ihracata konu olan malın yurt dışında kesin satışına ilişkin talepler, ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat izninin bitiş tarihinden önce başvurmak koşuluyla, satış anlaşmasına istinaden DTM İhracat Genel Müdürlüğü tarafından sonuçlandırılır. Ticari kiralama yoluyla yurt dışına gönderilen malın kira bedelinin, izin süresinin sona ermesinden itibaren 30 gün içerisinde yurda getirilmesi gerekir. Bu şekildeki bir ihracatta malın kesin satışı durumunda ise, kesin satış faturasının tarihinden itibaren 30 gün içinde satış bedelinin yurda getirilmesi zorunludur[26].

[24] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 52.
[25] Beratiye ÖNCÜ, **Kobilerin İhracat El Kitabı**, İGEME, Ankara, 2002, s. 114.
[26] Bedestenci, Canıtez, a.g.e., s. 16.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.1.1.3.4 Avrupa Birliği (AB) ve Serbest Ticaret Anlaşması Bulunan Ülkelere Yapılacak İhracattaki İşlemler

Türkiye ile AB ülkeleri (Fransa, Belçika, Hollanda, Almanya, İtalya, İngiltere, İrlanda, Danimarka, Yunanistan, Portekiz, İspanya, Lüksemburg, Finlandiya, İsveç, Avusturya ve Kıbrıs Rum Kesimi) arasında yapılan Gümrük Birliği anlaşması sonucunda, bu ülkelere yapılan ihracatta önceden kullanılan A.TR-1 ve A.TR-3 yerine A.TR (dolaşım belgesi) kullanılmaktadır. Malların katma protokol gereğince tavizli gümrük indiriminden yararlanması için A.TR dolaşım belgesinin ihracatçı ülke yetkilileri tarafından düzenlenip, gümrük idarelerince revize edilmesi gerekmektedir.

- Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi (EFTA) ülkelerine ihracat

AB dışında kalan ve Türkiye ile serbest ticaret anlaşması yapan ülkelere anlaşma kapsamına giren ürünler için EUR-1 (EUR-1 Movement Certificate) belgesinin düzenlenmesi gerekir. Aynı uygulama EFTA ülkeleri (Norveç, İsviçre, İzlanda, Lihtenştayn) için de geçerlidir[27].

- Genelleştirilmiş tercihler sistemi (GSP) kapsamında Tükiye'ye taviz tanıyan ülkelere ihracat

Bu kapsamda Türkiye'ye taviz tanıyan ülkelere (Avustralya, Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Yeni Zellanda ve Japonya) yapılan ihracatta tavizli gümrük oranlarından faydalanılması için özel bir menşe şahadetnamesi düzenlenir[28].

1.1.1.3.5 İhracatı Yapılacak Ürüne Göre İhracat İşlemleri

İhracatı yapılacak ürünler, türlerine ve yürürlükteki ihracat rejimine göre farklı proses ve prosedürlerden geçirilir.

---

[27] Bedestenci, Canıtez, a.g.e., s. 19.
[28] Öncü, a.g.e., s. 117.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- İhracatta zorunlu uygulamada bulunan standartlar listesinde yer alan ürünlerin ihracı

İhraç edilecek ürünün, yürürlükte bulunan ihracat rejimine göre asgari standartları karşıladığının belgelenmesi gerekir. Dış ticaret standardizasyon denetmenleri grup başkanlıkları vasıtası ile ilgili "kontrol belgesi" doldurulur[29].

- Bitkiler ve bitkisel ürünlerin ihracı

Bitki ve bitkisel ürünlerin ihracında, Tarım İl Müdürlükleri'nden ürünlerde hastalık, zararlı maddeler ve ilaç kalıntılarının bulunmadığını gösterir, "uluslararası orijin ve bitki sağlık sertifikası" alınır[30].

- Canlı hayvan, hayvansal ürünler ve deniz ürünlerinin ihracı

Canlı hayvan, hayvansal maddeler ve deniz ürünleri ihracatında, Tarım İl Müdürlükleri'nden hastalıklardan arındırıldığını gösterir, "sağlık sertifikası" alınır[31].

- Ekspertiz raporu gerektiren ürünlerin ihracı

Halı, hediyelik eşya, lületaşı ve pipo ihracatında, bağlı bulunan odalardan ve ilgili müze müdürlüklerinden "ekspertiz raporu" alınması gerekmektedir.

- İhracı yasak mallar listesinde ve ihracı ön izne bağlı mallar listesinde yer alan malların ihracı

İhracı ön izne bağlı mallar listesinde (Ek 1) yer alan malların ihracatında Milli Savunma Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, Çevre Bakanlığı, Orman Bakanlığı, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı'ndan ilgili olan birinden izin alınması gerekmektedir. Ayrıca ihracı yasak mallar listesinde (Ek 2) yer alan malların ihracı yasaktır.

---

[29] Dış ticarete Teknik Düzenlemeler ve Standardizasyon Yönetmeliği, **Resmi Gazete,** R.G. No: 24976, R.G. Tarihi: 27.12.2002.
[30] Bedestenci, Canıtez, a.g.e., s. 23.
[31] www.dtm.gov.tr/ihr/mevzu/ihrmevzu

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.1.2 İthalat İşlemleri

Güncel gümrük mevzuatı ve ithalat uygulamaları kapsamında, her çeşit malın ülke içine ticari yolla getirilme işlemine ithalat, bu işlemi gerçekleştiren gerçek ve tüzel tacirlere de ithalatçı denir.

1.1.2.1 İthalat İşlemi Aşamaları

İthalat işleminin gerçekleştirilebilmesi için aşağıdaki süreçlerin geçirilmesi gerekir.

- İthalatçı sıfatının kazanılması

İthalatçı sıfatının kazanılması için Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) hükümleri çerçevesinde ''tek vergi numarası''nın alınıp, gümrüklere gümrük müşaviri tarafından bildirilmesi gerekmektedir[32].

- Satıcının bulunması

Satıcı; yazışmalar, internet kanalı, fuarlara katılım ve karşılıklı görüşme ile bulunur.

- Ödeme şekli akreditif ise akreditif açtırılması ya da peşin ödeme ise havalenin yapılması

Ödeme şekli akreditifli ise ithalatçı, banka aracılığı ile akreditif açtırır ve yurt dışına para transfer edildiğine dair döviz satım belgesi (DSB), dekont ya da transfer belgesi düzenlenir[33].

- Evrak ve malların gelmesi

Peşin ve akreditifli ödemede mal bedeli ithalatın başında ödenirken, vesaik mukabilinde dokümanlar geldiği zaman ödenir ve mallar gümrükte görüldüğünde

[32] Yaser GÜRSOY, **Dış Ticaret İşlemleri**, Ekin Kitabevi, Ankara, 2005, s. 30.
[33] Gürsoy, a.g.e., s. 31.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

ithalatından vazgeçilebilir. Eğer ödeme şekli vesaik mukabili kabul kredili ise mal bedeli ithalattan sonra poliçe vadesinde ödenmelidir[34].

- Ödeme vadeli ise mal bedelinin % 3 oranının KKDF (kaynak kullanımı destekleme fonu) olarak bankaya yatırılması.

Eğer ithalatçı gümrüğe mallarını çekmeye gittiği zaman mal bedelini transfer etmemişse, belgelerde yazan ödeme şekli ne olursa olsun işlem vadeli ithalat uygulamasına tabii olur. Vadeli ithalat şekillerinden herhangi biriyle (mal mukabili, mal mukabili kabul kredili, vesaik mukabili kabul kredili, akreditifli kabul kredili, akreditifli vadeli) ithalat yapan firma mal bedelinin % 3 oranında KKDF'sini bankaya yatırır ve yatırdığı % 3'lük fonu geri alamaz[35].

- Nakliyeciden ordinonun alınması

Ordino, mal mülkiyetini temsil eden belgedir. Mal gümrüğe geldiğinde, malı getiren nakliye şirketi ithalatçıyı arar ve malın geldiğini haber verir. İthalatçının ordinoyu alabilmesi için eğer navlunu kendisi ödeyecekse ödemeyi yapmalıdır.[36] Ordino belgesi olmadan gümrükte mallar alıcıya verilmez ve gümrük işlemlerine başlanmaz.

- Malların gümrükten çekilmesi

Gümrükte yatırılması gereken fon, KDV ve diğer vergiler yatırılır ve mallar millileştirilir. Bu aşamadan sonra malların iadesi veya transit işlemi mümkün değildir[37].

---

[34] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 61.
[35] Okan MÜDERRİSOĞLU, "Siz de İthalatçı Olabilirsiniz", **Yeni Yüzyıl**, 19 Aralık 1995 Salı, s. 11.
[36] Akat, a.g.e., s. 192.
[37] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 62.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Kambiyo dosyasının kapatılması

Mallar gümrükten çekildikten sonra gümrük onaylı yabancı fatura aslı, GB fotokopisi, gümrük vezne alındı fotokopisi, transfer belgesi ve sigorta poliçesi bankaya ibraz edilerek kambiyo dosyası kapanmaktadır[38].

1.1.2.2 İthalatından Önce Bazı Kamu Kuruluşlarından Uygunluk Yazısı Alınması Gereken Maddeler

Bazı malların ithalatının yapılabilmesi için ilgili kamu kurumlarından uygunluk yazısı veya izin belgesinin alınması gerekir.

- Bazı patlayıcı maddeler, ateşli silahlar, bıçaklar ve benzeri aletlerin ithali

Bazı patlayıcı maddeler, ateşli silahlar, bıçaklar ve benzeri maddelerin gümrük beyannamelerinin tescilinde, İçişleri Bakanlığı'nın (Emniyet Genel Müdürlüğü) genel güvenlik ve asayiş yönünden uygunluk yazısı gümrük idarelerince aranır. Bu yazının bir örneği GB'ye eklenir[39].

- Solvent ve bazı petrol ürünlerinin ithali

Gümrük idarelerince, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın (Petrol İşleri Genel Müdürlüğü) uygunluk yazısı aranır. Bu yazının bir örneği GB'ye eklenir[40].

- Harp silahları, bunların aksam ve parçalarının ithali

Harp silahları, bunların aksam ve parçaları, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı

---

[38] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 62.

[39] Bazı Patlayıcı Maddeler, Ateşli Silahlar, Bıçaklar ve Benzeri Aletlerin İthaline İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İthalat 2002 / 11), **Resmi Gazete,** R.G. No: 24627, R.G. Tarihi: 31.12.2001.

[40] Solvent ve Bazı Petrol Ürünleri İthaline İlişkin Tebliğ (Tebliği No: İthalat 2002 / 12), **Resmi Gazete,** R.G. No: 24627, R.G. Tarihi: 31.12.2001.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Olağanüstü Hal Bölge Valiliği tarafından veya bu kuruluşlarca yetki verilen kurum ve kuruluşlarca ithal edilir[41].

- Haritalar ve benzeri dokümanın ithali

Haritalar ve benzeri dokümanın GB'lerinin tescilinde, deniz haritaları için Deniz Kuvvetleri Komutanlığının, diğer haritalar içinse Milli Savunma Bakanlığı'nın uygunluk belgesi GB'ye eklenir[42].

- Bazı haberleşme cihazlarının ithali

Bazı haberleşme cihazlarının GB'lerinin tescilinde, Telekomünikasyon Kurumu tarafından düzenlenecek onay belgesi gümrük idarelerince aranır. Bu belgenin bir örneği GB'ye eklenir[43].

- İthalinde garanti belgesi aranacak maddelerin ithali

İthalinde garanti belgesi aranacak maddelerin GB'lerinin tescilinde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca onaylanacak garanti belgesi GB'ye eklenir[44].

- Radyoaktif maddeler ile bunların kullanıldığı cihazların ithali

Radyoaktif maddeler ile bunların kullanıldığı cihazların ithalinde, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu'nun uygunluk yazısı GB'ye eklenir[45].

---

[41] Harp Silahları, Bunların Aksam ve Parçalarının İthaline İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İthalat 2002 / 12), **Resmi Gazete,** R.G. No: 24627, R.G. Tarihi: 31.12.2001.
[42] Haritalar ve Benzeri Dokümanın İthaline İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İthalat 2002 / 5), **Resmi Gazete,** R.G. No: 24627, R.G. Tarihi: 31.12.2001.
[43] Bazı Haberleşme Cihazlarının İthaline İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İthalat 2002 / 4), **Resmi Gazete,** R.G. No: 24627, R.G. Tarihi: 31.12.2001.
[44] İthalinde Garanti Belgesi Aranacak Maddelere İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İthalat 2002 / 6), **Resmi Gazete,** R.G. No: 24627, R.G. Tarihi: 31.12.2001.
[45] Radyoaktif Maddeler ile Bunların Kullanıldığı Cihazların İthaline İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İthalat 2002 / 3), R.G. No: 24627, R.G. Tarihi: 31.12.2001.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.2 DIŞ TİCARETTE KULLANILAN BELGELER

Dış ticarette kullanılan belgeler; resmi belgeler, ticari belgeler, taşıma belgeleri, finansman belgeleri, sigorta poliçeleri ve diğer ticari belgeler olmak üzere sınıflandırılabilir.

1.2.1 Resmi Belgeler

Dolaşım belgeleri, menşe şahadetnamesi ve gümrük beyannamesinden oluşmaktadır.

1.2.1.1 Dolaşım Belgeleri (Movement Certificate)

Türkiye ile Avrupa Birliği ülkeleri arasında yapılan ticarette A.TR, Türkiye ile EFTA ve diğer ülkelerle yapılan ticarette EUR-1 belgesinin alınması gerekmektedir. Bu belgeler malı alan yani ithalatçının bulunduğu ülkeye göre değil, malın gideceği ülkeye göre düzenlenirler. Söz konusu belgelerin belirli süreler içinde alıcı ülke gümrüklerine ibrazı gereklidir, aksi takdirde belgeler işleme konulmamaktadır[46].

1.2.1.2 Menşe Şahadetnamesi (Certificate of Origin)

Menşe şahadetnamesi, ihraç edilen malların üretildiği ülkeyi gösteren bir belgedir. Bu belge, malın o ülkede ekimi, üretimi yapıldığını ya da başka bir ülkede yapıldığını kanıtlayıcı niteliktedir[47].

Gümrük işlemleri, ülkelerarası mevcut ticaret anlaşmaları hükümlerine göre yürütüldüğünden, tercihli gümrük rejiminden yararlanılabilmesi için gümrüğe gelen malların menşelerinin bilinmesi gereklidir. Bu belge Ticaret Odaları tarafından verilir. Menşe şahadetnamesinde bulunması gerekli bilgiler:

- İhracatçı isim ve adresi,

[46] Bedestenci, Canıtez, a.g.e., s. 39.
[47] Cemal ŞANLI, Nuray EKŞİ, **Uluslararası Ticaret Hukuku,** Beta Yayımları, İstanbul, 2000, s. 259.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- İthalatçı isim ve adresi,

- Malın cinsi ve nitelikleri,

- Koli adedi, ambalaj şekli, marka ve numarası,

- Birim fiyatı,

- Net ve brüt ağırlık,

- Malın değeri (FOB, CIF...),

- Ticaret Odasının malların menşeini gösteren tasdik şerhi,

İki tür menşe şahadetnamesi vardır:

- Menşe şahadetnamesi (ABC)

Özellikle AB ülkelerine yapılan ihracatta düzenlenir. A, B, C olmak üzere 3 nüshadan oluşan şahadetnamenin "C" nüshası Ticaret Odasında alıkonularak, "A" ve "B" nüshaları ihracatçıya verilir. Ortadoğu ülkeleri için düzenlenen menşe şahadetnamelerinin A ve B nüshaları alıcının talebine göre önce ilgili ilin valiliğine ve ilgili konsolosluğa onaylatılır[48].

- Özel menşe şahadetnamesi (Form A)

Bazı ithalatçı ülkelerin (Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kanada, Japonya, Bulgaristan, Avustralya, Polonya, Macaristan, Çekoslovakya ve Rusya) Türkiye'den ithal edilen ürünlere ithalatçısı tarafından daha düşük gümrük vergisi ödenmesini

[48] Şanlı, Ekşi, a.g.e., s. 261.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

olanaklı kılan genel referanslar sisteminden yararlanmaları için (form A) denilen özel menşe şahadetnamesi düzenlenir[49].

1.2.1.3 Gümrük Beyannamesi (GB)

İhracatı yapılacak mallar için matbu olarak bastırılmış gümrük beyannamelerinin, ihracatçı / ithalatçı ve kanuni temsilcisi tarafından imzalanıp Gümrük İdaresi'ne verilmesi gereklidir. Tek tip GB uygulamada genellikle 8 nüsha olarak tanzim edilmektedir.

Gümrük idarelerine sunulan beyannamelerin tescil edilebilmesi için[50]:

- Çıkış işlemi yapılacak ihraç malının tamamının muayeneye hazır olması,

- Eşyaya ait ihraç belgeleri yanında nakliyeciler tarafından verilen (karayolu, denizyolu, demiryolu ve havayolu ile yapılan taşımalar dahil) konşimento, manifesto veya yük senetlerinin hazır olması,

- Beyanname ile birlikte sunulması zorunlu belgelerin hazır olması gerekir .

GB'ye eklenmesi gerekli belgeler şunlardır:

- Yerli fatura,

- İB (ihracat beyannamesi),

- A.TR belgesi,

- Ayniyat listesi,

[49] M. İlker PARASIZ, Kemal YILDIRIM, **Uluslararasi Finansman,** Ezgi Kitapevi, Bursa, 1994, s. 415.
[50] "Gümrük ve Dış Ticaret Eğitimi İçin Anahtar", **Gümrük Vakfı Yayımı**, Yayım No: 4, 1998, s. 51.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Çeki listesi.

1.2.2 Ticari Belgeler

Dış ticarette kullanılan ticari belgeler fatura ve fatura türlerinden; konsolusluk faturası, tasdikli fatura, proforma fatura ve ticari fatura olmak üzere sıralanabilir.

1.2.2.1 Fatura

Fatura, satılan bir malın miktarını, çeşidini, niteliklerini, markasını, fiyatını ve satış bedelini göstermek üzere satıcı tarafından tanzim edilip alıcıya verilen belgedir. VUK'un 229. maddesine göre fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen vesikadır.

Faturada bulunması gereken hususlar şöyledir:

- Fatura no ve düzenleme tarihi,

- İhracatçının ad, ünvan ve adresi,

- Malın brüt ağırlığı,

- Malın türk menşeli olduğu,

- Teslim ve ödeme şekli,

- Aracı ve muhabir banka isimleri,

- Toplam mal adedinin ve toplam mal değerinin "yalnız" ya da kısaltılmış olarak "Y" ile başlamak üzere yazıyla yazılması.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Faturada satıcının ve alıcının isim, ticaret ünvanı ve adresleri, sipariş tarihi, sözleşme tarihi ve sözleşme numarası, teslim ve ödeme şekli bulunur.

1.2.2.1.1 Konsolosluk Faturası (Consular Invoice)

Bazı ülkelerin ithalat mevzuatında, ihraç ülkelerindeki ithalatçı ülkenin konsolosluğundan sağlanacak boş faturanın doldurularak, anılan konsoloslukça tasdik edilmesi istenir[51]. Böylece mal ithal gümrüğünde tam değeri üzerinden vergilendirilmiş olmaktadır.

1.2.2.1.2 Tasdikli Fatura (Legalized Invoice)

Özellikle ortadoğu ülkeleri, ticari faturaların ihraç ülkesindeki kendi konsolosluklarınca tasdik edilmesini isterler. Burada amaç, yüksek fatura bedeli tanzim ederek ülke dışına döviz kaçışını önlemektir[52].

1.2.2.1.3 Proforma Fatura (Proforma Invoice)

Satıcı tarafından alıcıya gönderilen bir satış teklifi ya da bir ön fatura niteliğindedir. Satıcı; teklif ettiği malın fiyatını, miktarını, markasını, ödeme ve yükleme şekillerini proforma faturada göstererek alıcıya gönderir. Proforma faturada yer alan koşullar alıcı tarafından kabul edildiği takdirde, asıl sipariş için bir ön anlaşma yapılmış olmaktadır[53]. Bunun yanı sıra faturadaki bilgilere göre ithalatçı, ihracatçı adına akreditif açabilmektedir. Öte yandan sipariş almak için posta ile numune göndermek gerektiğinde ithalatçı ülkenin gümrük idaresi için proforma fatura düzenlenmesi gerekir[54].

---

[51] Parasız, Yıldırım, a.g.e., s. 413.
[52] Vefa TOROSLU, **Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe**, Beta Yayımları, İstanbul, 1999, s 19.
[53] Erkut ONURSAL, **Ulusal ve Uluslararası Ticari Kurallar ve Uygulama,** Okur Ofset, İstanbul, 2000, s. 118.
[54] Şanlı, Ekşi, a.g.e., s. 198.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.2.2.1.4 Ticari Fatura (Commercial Invoice)

Sipariş verilen mallar alıcıya gönderilirken, mal bedelinin ve dolayısıyla alıcının borçlandığı tutarı göstermek için tanzim edilen faturadır. Ticari faturada aşağıdaki hususlar bulunmalıdır:

- Tanzim edildiği dilde "fatura" başlığı,

- Antetli olarak ihracatçının adı, soyadı, ticaret ünvanı, adresi, kaşesi, imzası,

- İthalatçının adı, soyadı, ticaret ünvanı ve adresi,

- Faturanın düzenlenme tarihi ve numarası,

- Malın miktarı, adı, ağırlık ve ölçüleri,

- Malın ambalajı üzerindeki markalar,

- Malın birim ve toplam fiyatı,

- Teslim şekli,

- Ödeme şekli,

- Nakliye şekli,

- Malın menşei.

Ayrıca alıcının isteğine bağlı veya ilgili ülke mevzuatınca zorunlu olan ekstra bilgiler de ticari faturada bulunabilir. Ticari fatura, malın kimliğini gösterir[55].

[55] Şanlı, Ekşi, a.g.e., s. 198.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Akreditiflerde, faturada yer alması gerekli bilgiler ve beyanlar özellikle belirtilir. Akreditif metnindeki mal tanımının aynen ticari faturada da yer alması gerekir. Bu nedenle faturaların bu yönden dikkatle incelenmesi gerekir. Aksi halde rezerv konusu ortaya çıkar. Öte yandan malın tanımlanması konusunda herhangi bir anlaşmazlık çıkmaması için malın yabancı dildeki karşılığının alıcı tarafından aynen verilmesi şarttır. Akreditif açtırma talimatı mektubunda alıcı "ekli proforma gereği" şeklinde bir not koymuş ise banka proformada yazılı olan mal tanımlamasını aynen akreditife koymak zorundadır.

1.2.3 Taşıma Belgeleri

Taşıma belgeleri; deniz konşimentosu, tesellüm konşimentosu, yükleme konşimentosu, temiz konşimento, uçak konşimentosu, karayolu taşıma belgesi, hamule senedi, karma taşıma belgesi ve house bill of lading olarak açıklanabilir.

1.2.3.1 Deniz Konşimentosu (Marine Bill Of Lading)

Gemi ile nakliyat halinde, yükün taşıta yüklendiğini ya da yüklenmek üzere teslim alındığını kanıtlayan belgeye "konşimento" denir. Bu belgeye malın yükleme limanından (port of lading), boşaltma limanına (port of discharge) kadar taşınacağı kayıt edilir. Konşimento, yükleten ile taşıyıcı arasında varılan bir sözleşme hükmündedir. Sadece deniz konşimentosu malın mülkiyetini temsil eder. Diğer konşimentolar malın mülkiyetini temsil etmez. Deniz konşimentosu emre, nama ve hamiline düzenlenir[56].

Emrine düzenlenen konşimentolar gönderilenin emrine düzenlenir. Konşimento konusu mallar emrine gönderilenin cirosu ile esas alıcısına devredilir. Emre (to order) düzenlenen konşimentolar yükletenin emrine tanzim edilmiş kabul edilir. Böylece konşimentoların yükleten tarafından ciro edilmesi gerekir.

[56] Turhan TÜMAY, **Mevzuat ve Teknik Yönleriyle İhracat,** Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. İktisadi Araştırmalar Bölüm Başkanlığı, İstanbul, 1986, s. 73.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Nama düzenlenen konşimentolar (straight bill of lading) gönderenin ismine düzenlenen konşimentolardır. Mallar konşimento üzerinde ismi yazılı gönderilene teslim edilir. Bu konşimentolar ciro yoluyla devredilemez.

Hamiline düzenlenen konşimentolar gönderilenin isminin açık bırakıldığı veya yalnız hamiline kaydının konulduğu konşimentolardır. Bu tür konşimentolar sadece devir ile teslim edilebilir[57]. Uygulamada oldukça az rastlanmaktadır. Bir konşimentodaki bilgiler şöyle sıralanabilir:

- Yükleyicinin adı, ünvanı,

- Geminin adı,

- Yükün nitelikleri,

- Yükleme limanı,

- Boşaltma limanı,

- Navlun (ödeme yeri, ödeme şekli vs.),

- Alıcının adı,

- Konşimento numarası,

- Kaptan ya da acentenin imzası ve tarihi.

[57] Toroslu, a.g.e., s.13.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.2.3.2 Tesellüm Konşimentosu (Received For Shipment)

Konşimento sadece malın taşınmak üzere taşıyan tarafından teslim alındığını gösterirse, tesellüm konşimentosu adını alır. Ancak bu teslim, malın ne zaman yükleneceğini garantilemediğinden alıcı açısından rizikoludur[58].

1.2.3.3 Yükleme Konşimentosu (On Board B / L)

Eğer bir konşimento doğrudan malın yüklendiğini gösteriyorsa yükleme konşimentosu adını alır. Böylece konşimentonun tanzim tarihi aynı zamanda yükleme tarihi olur[59].

1.2.3.4 Temiz Konşimento (Clean On Bord B / L)

Mallar iyi durumda teslim alınır ve gemiye yüklenirse yani hatalı değilse temiz konşimentodan (clean on board B / L), aksi halde kirli konşimentodan sözedilir.

Yükleten genellikle temiz konşimento karşılığında taşıyana teminat mektubu (letter of indemnity) verir. Bu mektupla yükleten, taşıyanı ve gemi kaptanını şerhli konşimentoya yol açan nedenlerin doğuracağı rizikolardan ve yasal sorumluluklardan arındırdığına garanti verir.

Konşimentonun, mallar alıcıya gitmeden yeterli bir süre önce, alıcının eline geçmiş olması gerekmektedir. Bu, alıcının karşılaşabileceği riskleri minimuma indirmek açısından önemlidir. Çünkü konşimentonun alıcının eline zamanında geçmemesi, malın gümrükten çekilememesi, limanda bekleme masrafı (demurrage), ek sigorta gideri gibi bir takım masrafların ortaya çıkmasına yol açar[60].

---

[58] Tahir ÇAĞA, **Deniz Ticareti Hukuku II-Navlun Sözleşmeleri,** Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.59.
[59] Bedestenci, Canıtez, a.g.e., s. 46.
[60] Toroslu, a.g.e., s. 11.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Her akreditifte; bu belgelerin düzenlenme tarihinden sonra ödeme, poliçe kabulü veya iştira için ibraz edilecekleri sürenin belirlenmiş olması gerekir. Eğer böyle bir süre akreditifte yer almıyorsa, taşıma belgelerinin tanzim tarihinden itibaren 21 gün içinde bankaya ibraz edilmesi gerekir. Bu belirtilen süreler içinde ibraz edilmeyen konşimentolar bayat konşimento adını alırlar ve bankalar tarafından kabul edilmezler[61].

1.2.3.5 Uçak Konşimentosu (Airway Bill Of Lading)

Havayolu ile taşımanın yapılması halinde malın havayolu şirketine verilmesi ile birlikte düzenlenen ve malın yüklenme yerinden boşaltma yerine kadar taşınacağını gösteren bir belgedir. Uçak konşimentosu, 3'ü orijinal olmak üzere 12 nüsha olarak düzenlenmektedir. İlki orijinal havayolu şirketine, ikincisi malla beraber alıcıya, üçüncü orijinal ise yükletene verilir. Bunlar kıymetli evrak değildir. Nama düzenlenir. Bu nedenle ciro ile devri sözkonusu değildir. Mallar, mal mukabili ödeme şekline göre gönderiliyorsa, konşimento alıcı adına; vesaik ödeme şekline göre gönderiliyorsa alıcı bankası adına kesilir. 3. nüsha bankaya ibraz edilen nüsha olup, alıcı malın bedelini ödediğinde ithalatçının bankası havayolu şirketine yazılı talimat geçer ve malın alıcıya teslimi sağlanır[62].

Teslim şekli gemi bordasında teslim (FOB) ise, hava konşimentosunda "freight prepaid", navlun bedeli boşaltma yerinde ödeniyorsa "freight collect" ibaresi yer alır. Bu belgede, uçuş sefer sayısı, uçuş tarihi, malın cinsi, malın miktarı, alıcı adı, yükleten adı, navlun kaydı ile havayolu şirketinin kaşe ve imzası yer almaktadır[63].

Hava konşimentosunun nakliyeci için beyan edilen değer ile ilgili kısmında gümrük için beyan edilen değer (NVD); ve taşıma için beyan edilen değer (NCV) kısaltmaları görülmektedir. NVD'de, gönderen tarafından nakliye değeri ilave olarak belirtilir ya da bir değer belirtilmez. NCV'de ise gönderen ya da temsilci gümrük

[61] Toroslu, a.g.e., s. 11.
[62] Dölek, a.g.e., s. 103.
[63] Dölek, a.g.e., s. 104.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

değerini beyan ve ilave edebilir ya da etmez. Bunun için ilgili kısma NCV ibaresi yazılır veya o kısım boş bırakılır[64].

1.2.3.6 Karayolu Taşıma Belgesi (Roadway Bill CMR)

Uluslararası nitelikteki CMR (convention merchandises routiers) anlaşmasını kabul eden ülkelerde kullanılan bir karayolu taşıma belgesi olup, malların nakliyeci firma tarafından istenilen yere taşınmak üzere teslim alındığını gösteren bir belgedir Bu belge, malların şartlara uygun olarak taşınmak üzere iyi durumda teslim alındığını ve taşıma sözleşmesinin yapıldığını gösterir[65].

Üç nüsha olarak düzenlenir. Birincisi yükletene verilir, ikincisi mallara eşlik eder, üçüncüsü de taşımacıda kalır. Yükleten, mallar yolda iken taşıyıcıya talimat vererek taşımayı durdurma, teslim yerini değiştirme veya malları belgede ismi yazılı alıcıdan başka bir şahsa teslimini isteme hakkına sahiptir. Bu hak belgenin ikinci nüshasının belgede adı yazılı alıcıya verilmesi üzerine, hükümden düşer. Anılan hakkı kullanmak istediğinde, yükleten belgenin birinci nüshasını nakliyeciye ibraz etmelidir. Bu durumda yeni bir talimat belgeye kaydedilir. Yükleten aynı zamanda nakliyeciye garanti vermelidir[66].

1959 yılında Cenevre'de imzalanan uluslararası dolaşım aracı (TIR) sözleşmesine göre, bu sözleşmeye üye olan ülkeler arasında TIR karnesi kullanılır. Türkiye bu sözleşmeyi 1965 yılında imzalamıştır[67].

TIR karnesi uluslararası bir kuruluş olan Uluslararası Dolaşım Birliği (IRU) tarafından dağıtılır. Türkiye'de ise firmalara Odalar Birliği aracılığıyla ilgili Ticaret Odası tarafından dağıtılır. TIR karnesi, uluslararası nakliyat yapan araçlara özel bir belgedir. Ayrıca uluslararası nakliyat yapan firmaya kayıtlı bulunan tırın, uygunluk belgesi ile C-2 belgesine de sahip olması gerekmektedir. Uygunluk belgesi sürelidir.

---

[64] Onursal, a.g.e., s. 145.
[65] Akat, a.g.e., s. 201.
[66] Onursal, a.g.e., s. 152.
[67] Onursal, a.g.e., s. 152.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Süresi dolduğunda mutlaka yenilenir. Genel olarak bu özellikleri taşıyan ve ihracata uygun olan tırlar, TIR karnesi ile birlikte ihracatçı firmaya gelirler[68].

1.2.3.7 Hamule Senedi (Railway Bill)

Hamule senedi, malların trenle taşınması söz konusu olduğunda malın Demiryolu İdaresince taşınmak üzere teslim alındığını gösterir. Hamule senedi, altı nüsha olarak düzenlenmektedir "hamule duplikatası" ismi verilen dördüncü nüsha malın mülkiyetini temsil eder ve banka aracılığı ile malın alıcıya devredilme işlemi bu nüsha ile gerçekleştirilir[69].

Bu belge demiryolu idaresince gönderene ancak malın bir vagonu doldurması halinde verilir. Aksi halde gönderen, malını bir taşıma komisyoncusuna teslim ederek nakliyeci makbuzu almalıdır. Taşıma komisyoncuları, bir araya getirerek vagon doldurur ve demiryolu idaresinden kendi adlarına hamule senedi alırlar. Hamule senedinin ilk nüshası mallarla birlikte gider, ikinci nüsha demiryolu idaresince gönderene dolu vagon karşılığı verilir.

1.2.3.8 Karma Taşıma Belgesi (Combined Transport Document)

Malın naklinin birden fazla nakil vasıtası ile yapılması durumunda, taşıyıcı tarafından yükletene verilen ve malların teslim alındığı yerden varış yerine kadar taşınacağını gösteren belgeye, karma taşıma belgesi adı verilir. Taşıyıcının sorumluluğu malı teslim aldığında başlar ve teslim mahalline kadar devam eder. Mallar, gönderene verilen nüshanın geri alınması suretiyle, ancak belgenin üzerinde belirtilen gönderene, nakliye acentesinin varış yerindeki şubesi veya muhabirince teslim edilir[70]. Bu belge alıcının kendisi adına ya da bankası adına kesilir. 3 tür Uluslararası Nakliye Acenteleri Birliği Federasyonu (FIATA) belgesinden söz edilebilir:

---

[68] Canıtez, a.g.e., s. 49.
[69] Dölek, a.g.e., s. 104.
[70] Onursal, a.g.e., s. 154.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Taşımacının teslim alındı belgesi (FIATA FCR), malların sevk edilmek üzere nakliyeci tarafından teslim alındığını gösterir. Nama düzenlenir ve ciro edilemez[71].

- Nakliyeci taşıma belgesinde (FIATA FCT) nakliyecinin sorumluluğu, bu belgenin orijinal nüshasını ibraz eden alıcıya veya onun ciro ettiği şahsa malları teslim edene kadar sürer. FIATA FCR emre tanzim edilir[72].

- Diğer FIATA belgesi (combined transport bill of landing) birden fazla taşıma türünü içeren kombine taşımalarda kullanılır[73].

1.2.3.9 House Bill Of Lading

Nakliyeci (forwarder) taşımayı kendisi yapmıyorsa, bu belgeyi düzenleyerek yükletene verir ve kendi seçtiği taşıma aracıyla malı sevk eder. Diğer taşıma senetleri gibi malın mülkiyetini temsil etmeyen ve ciro edilemeyen bir belgedir.

1.2.4 Finansman Belgeleri

Finansman belgeleri, ihracatçı, ithalatçıya mal mukabili yani serbest olarak mal göndermeyip, karşı tarafa kredi ile mal satmak istemekle beraber, kendini kambiyo senedi ile garanti altına almak istediğinde kullanılmaktadır. Bu amaçla kambiyo senedi olarak, dış ticarette ağırlıklı olan poliçe ve daha az oranda bono kullanılmaktadır.

1.2.4.1 Poliçe (Bill Of Exchange, Draft)

Poliçe en basit şekilde, belli miktarda bir parayı, belirli bir vadede, bir üçüncü şahsa ödemesi için alacaklının borçluya verdiği kayıtsız ve şartsız yazılı bir ödeme emri olarak tanımlanır.

---

[71] Şanlı, Ekşi, a.g.e., s. 251.
[72] Şanlı, Ekşi, a.g.e., s. 251.
[73] Şanlı, Ekşi, a.g.e., s. 251.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Poliçe, kıymetli evraktan sayılan hususi bir havaledir. Dış ticarette, ihracatçının ithalatçıya göndereceği mal karşılığında onun adına tanzim edip, kendine ya da bir başkasına mal bedelinin ödenmesi ile ilgili yazılı emir poliçedir[74]. Böylece ihracatçıya keşide eden (drawer), ithalatçıya da keşideci (drawee) adı verilmektedir.

Poliçeler emre yazılı senetlerden olup, devri ciro ve teslim yoluyla olur. Ciro, poliçe ya da poliçedeki ekli alonj üzerine iki şekilde yapılabilir.

- Tam ciroda, poliçeyi ciro eden, ciro edeceği kimsenin adını, soyadını ve ödeyiniz ibaresini yazarak altını imzalar.

- Beyaz ciroda, ciro eden yalnızca ödeyiniz ibaresini yazarak ya da hiçbir şey yazmaksızın imzalar.

Poliçenin düzenlenmesi belirli kanuni şartlara göre belirtilmiştir. Bu kanuni şartlardan birinin bile eksik olması halinde belge, poliçe niteliğini kaybeder.

Poliçedeki şekil şartları aşağıdaki gibidir[75]:

- Düzenlendiği dilde poliçe kelimesini içermesi,

- Şartsız ödeme ibaresi (pay),

- İhracatçıyı (keşideciyi) belirtmesi (adı, soyadı, ünvanı ve imzası),

- Kime ödeneceğinin belirlenmesi,

- İthalatçının (keşideli) belirlenmesi (adı, soyadı, ünvanı ve adresi),

- Keşide yeri ve tarihi,

[74] Klause WEGHAUSE, **Sigorta İşleyişi**, Koç-Allianz, İstanbul, 2001, s.281.
[75] Weghause, a.g.e., s. 117.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Ödemenin yapılacağı tarih (vade: maturity),

- Döviz cinsi ve tutarı (currency and amount),

- Akreditif şartlarına göre konması gereken kayıtlar,

- Ülke mevzuatına göre konması gerekli şartlar.

Bir poliçede diğer hususlar yanında önemli olan bir nokta, poliçenin ödeme zamanıdır. Belli başlı ödeme zamanları şöyledir[76];

At sight, görüldüğünde ödemeli; görüldüğünden belli bir süre sonra ödemeli. At days date; tanzim tarihinden belli bir süre sonra ödemeli. At days after B / L date; konşimento tarihinden belirli bir süre sonra ödemeli.

Akreditifli ya da vesaik mukabili ödeme şekline göre, ihraç edilen mala ait belgeler alıcı firmanın bankasına gönderilirken ayrıca bir poliçe eklenir[77]. Bu poliçe kabul edildiğinde, kabul edilen poliçe ihracatçı bankasına ve oradan da ihracatçıya gönderilir. Ancak ihracatçı, elindeki poliçeye rağmen kredi verdiği süre içinde ithalatçının mali bakımdan zor duruma düşerek parayı ödememe rizikosuna karşı, alıcının bankasından kefil isteyebilir. "Aval" adı verilen bu kefil işleminde, alıcının bankası kefilliği kabul ederse poliçe üzerine "for aval for drawee" kaşesi vurur ve imzalar. Böylece poliçe güvenilir bir niteliğe kavuşarak, ihracatçı tarafından vadesi gelmeden iskonto ettirilerek, finansman ihtiyacı karşılanabilir[78].

Poliçenin tek nüsha olarak tanzim edilmesi, kaybolma, yırtılma vb. sebeplerden dolayı risklidir. Bundan dolayı bazı ülkelerde ve Türkiye'de poliçeler birden fazla nüshalı olarak düzenlenebilir[79].

---

[76] Weghause, a.g.e., s. 118.
[77] Adnan MOLDİBİ, **Türkiye'de İhracat Yöntemleri**, Eskişehir Sanayi Odası Yayımları No: 23 Eskişehir, 1984, s. 17.
[78] Weghause, a.g.e., s. 118.
[79] Akat, a.g.e., s. 203.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.2.4.2 Bono (Promissory Note)

Bono, ihracatçı tarafından ithalatçıya kredili bir mal satışı söz konusudur. Ancak poliçenin aksine, bonoda ithalatçı, ihracatçı lehine ödeme vaadinde bulunarak bu belgeyi imzalar, alacaklısına gönderir ve ciro ile el değiştirir. Ödenmemesi halinde protesto edilerek icra takibatına uğrar[80].

1.2.5 Diğer Belgeler

Diğer belgeler arasında sigorta poliçesi, çeki listesi, koli / ambalaj listesi, kontrol sertifikası yer almaktadır.

1.2.5.1 Sigorta Poliçesi

Malın deniz, hava ve karayolu ile taşınmasında uğrayabileceği risklere karşı korunması için sigortalı ve sigortacı arasında yapılan ve akdin şartlarını gösteren belgeye sigorta poliçesi (insurance policy) denir. Sigorta poliçesi kıymetli bir evraktır. Poliçede müşteri adının yanında "D / N" (daini mürtein) ibaresi varsa banka adı da yer alır ve tazminat durumunda ilk alacaklı olan bankadır. Sigorta kapsamında yeralan haklar ciro ve teslim ile başkasına devredilebilinir. Bir sigorta poliçesinde bulunması gereken şartlar şöyle sıralanabilir[81]:

- Sigortalının adı, soyadı, ve ticaret ünvanı,

- Sigorta konusu olan malın cinsi, miktarı, markası, koli adedi, ağırlığı, ambalajı,

- Sigorta meblağı (yabancı para veya YTL cinsinden),

- Nereden nereye sevk edileceği,

- Taşıma aracının cinsi (eğer kamyon ise plaka numarası, gemi ise adı, uçak ise uçuş numarası, tren ise vagon numarası poliçede yer alır),

[80] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 416.
[81] Weghause, a.g.e., s. 118.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Yükleme tarihi,

- İstenilen teminat türü.

Sigorta belgesinin kapsaması gereken minimum sigorta tutarı malların mal bedeli, sigorta ve navlun ödenmiş olarak teslim (CIF) bedeli veya malların taşıma ve sigorta bedeli ödenmiş olarak teslim (CIP) bedeli artı % 10'dur. Sigorta poliçesinde belirtilecek hususlardan bir veya birkaçının kesinlik kazanmadan sigorta yaptırılmasının gerekli olduğu hallerde ve özellikle bankalar tarafından akreditif açıldığında sigorta teminatına ihtiyaç duyulması halinde, elde bulunan bilgilerle geçici bir poliçe tanzim edilir. Buna "flotan poliçe" denir. Sevkiyat gerçekleşmeye başladığı zaman, kesinleşen bilgilerle kat-i sigorta poliçesi tanzim edilir.

1.2.5.2 Çeki Listesi (Weight List)

Çeki listesinde ithal olunan malların ağırlığı ayrıntılı bir şekilde gösterilir. Bu listedeki ağırlığın fatura ve konşimentoda gösterilen miktar ile aynı olması gereklidir[82].

1.2.5.3 Koli / Ambalaj Listesi (Packing List)

Bu listede koli / ambalaj adedi, her bir kolinin içinde hangi tür ve ne miktarda mal bulunduğu gösterilir. Ambalaj listesindeki sayıların yine fatura ve konşimentodaki mal adedi ile aynı olması gerekmektedir. Ayrıca bu listede ambalaj ölçüleri de yer alır. Koli listesi, malın sayımı, teslimi ve koliyi açmadan içindeki malın bilinmesine olanak sağladığından gümrük kontrolünde önemli faydalar sağlar[83].

[82] Şanlı, Ekşi, a.g.e., s. 198.
[83] Şanlı, Ekşi, a.g.e., s. 249.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.2.5.4 Kontrol Sertifikası (Inspection Certificate)

Malların ithalatçının siparişine uygun olup olmadığını gösteren gözetim belgesi bir gözetim şirketince düzenlenir. Bankalar aracılığıyla yapılan ödeme şekillerinde, bankalar. yalnızca evrakın usulüne ya da istenilen koşullara göre uygunluğunu kontrol ederler, malın kalitesini kontrol etmeleri söz konusu değildir.

1.3 DIŞ TİCARETTE KULLANILAN TESLİM ŞEKİLLERİ

Ticari terimlerin, her ülkede değişik şekilde yorumlanmasının (hukuksal anlaşmazlıklar sonucu) hem zaman hem de para kaybına neden olduğu düşüncesinden hareketle ve bu terimlerin standart kurallara bağlanması amacıyla bazı uluslararası çalışmalar yapılmıştır. Bunların en önemlisi "uluslararası teslim şekilleri (INCOTERMS)"dir[84].

INCOTERMS'in amacı; ticari terimlerin her ülkede farklı olarak yorumlanıp, uygulanmasından doğan anlaşmazlık ve güçlüklerin mümkün olduğu ölçüde ortadan kaldırılmasıdır.

Uluslararası Ticaret Odası (ICC) (International Chamber of Commerce), INCOTERMS kitapçığını ilk kez 1936 yılında yayımlamıştır. Kitapçıkta yer alan kurallar sırasıyla 1953, 1967, 1970, 1976 ve 1980 yılında revize edilerek günümüz koşullarına uygun hale getirilmiştir. En son "INCOTERMS 2000" adıyla yayımlanan kitapçığa göre 13 tür teslim şekli vardır[85].

INCOTERMS'de yeni düzenlemeye göre, gelişmelere de uygun olarak, ticari terimler dört gruba ayrılmıştır[86].

• Bunlardan birincisi, satıcının bizzat kendi kuruluşunda mallarını alıcıya sunması durumudur.

---

[84] Namık KÜÇÜKKUTLU, **Dış Ticaret Mevzuatı Rehberi,** İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 1998, s. 64.
[85] www.iccwbo.org/incoterms/id3040/index.html
[86] Akat, a.g.e., s. 189.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

• İkincisi, satıcıdan mallarını alıcı tarafından tespit ve tayin edilen taşıyıcıya teslim etmesi istenir.

• Üçüncüsü, satıcı, taşıma işlemi için kendisi sözleşme yapmasına rağmen, malların yüklenmesi ve yola çıkmasından sonra meydana gelebilecek ek masrafları kendisi üstlenmez.

• Dördüncüsü ise, malların varış ülkesine kadar taşınmasıyla ilgili bütün masrafların ve risklerin satıcıya ait olmasıdır.

Dış ticaret işlemleriyle ilgili olarak, bazı sözleşmelerde alıcının, satıcının ülkesindeki ihracat işlemlerini (iş yerinde teslim (EXW), gemi doğrultusunda teslim (FAS) gibi); bazı sözleşmelerde de satıcının, alıcının ülkesindeki ithalat işlemlerini (rıhtımda teslim (DEQ) ve gümrük resmi ödenmiş teslim (DDP) gibi) yürütmesi gerekebilir. Bu tür durumlarda alıcı ve satıcı ihracatta veya ithalatta konabilecek yasaklardan doğabilecek riskleri de karşılıklı olarak paylaşmak durumundadırlar. Öyle durumlar olabilir ki, alıcı, malları EXW çerçevesinde satıcının kuruluşundan, ya da FAS çerçevesinde gemi doğrultusunda teslim almak istediği halde malların ihraç işlemlerinin satıcı tarafından yerine getirilmesini tercih edebilir. Eğer durum bu ise, işlemi tanımlayan terime bir de, "çıkış işlemi tamamlanarak" ibaresi eklenir[87].

1.3.1 İş Yerinde Teslim / Ex-works (EXW)

Ticari işletmelerde teslim olarak da adlandırılır. İhracatçı firmanın malları kendi mahallinde veya başka bir isim ile belirlenmiş yerde (iş yerinde, fabrikada, depoda vb.) gümrükleme işlemleri yapılmamış ve hiçbir taşıma aracına yüklenmemiş şekilde, ithalatçı firmanın tasarrufuna bırakmasına imkân veren teslim şeklidir[88].

İthalatçı ya da temsilcisi sözleşmeye göre belirtilen belli tarih ya da zaman aralığında satıcının işyerinde ya da mağazasında malları teslim alır. Teslim ile birlikte malla ilgili masraf ve rizikolar ithalatçıya geçer. Bu tür satışın dahili bir

[87] Ümit ATAMAN, Haluk SUMER, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, Alfa Yayımları, 6.Baskı, İstanbul, 1998, s. 16.
[88] Gürsoy, a.g.e., s. 17.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

satıştan farkı olmadığı için, ihracat ile ilgili formalitelerin yerine getirilmesi ve belgelerin hazırlanması görevi de ithalatçıya ya da onun temsilcisine aittir[89].

1.3.2 Gemi Bordasında Teslim / Free On Board (FOB)

İhracat malının, ihracatçı tarafından satış sözleşmesinde belirtilmiş olan yükleme limanında geminin güvertesinde alıcıya teslimini ifade eder. Mallarla ilgili kaybolma ve hasar rizikoları, mal gemi küpeştesini geçtiği andan itibaren, ihracatçıdan alıcıya geçer. Satıcı, ithalatın gerçekleşmesi için bütün belgeleri sağlamaya mecburdur[90].

1.3.3 Gemi Doğrultusunda Teslim / Free Alongside Ship (FAS)

Malların yükleme limanında rıhtımda, geminin yanında teslimini ifade eder. FOB'dan farkı malın rıhtımda teslim edilmesidir. Diğer hususlar FOB'un aynısıdır[91].

1.3.4 Taşıyıcıya Teslim / Free Carrier (FCA)

Günümüzde taşıma teknolojisindeki yeniliklerin etkisi ile birden fazla taşıma türünün içerdiği kombine ya da çoklu model taşıma sisteminin giderek yaygınlaşması FCA teslim şeklinin gelişmesine neden olmuştur. bu taşıma sisteminde örneğin, mal Eskişehir'den konteynır içinde önce trenle Haydarpaşa Garı'na, oradan gemiye yüklenerek Hamburg'a, oradan da konteynır tıra yüklenerek alıcının adresine ulaşmaktadır. Böyle bir durumda ihracatçı bu taşıma sistemini bizzat yapan ya da yapılmasını sağlayan taşıyıcıya mallarını teslim etmekle risk ve masrafları ithalatçıya yüklemiş olur. Taşıyıcı da bu durumda tek konşimento keser. Tek konşimento düzenlenmeseydi her bir taşıma türü için ayrı ayrı navlun ve konşimento kesilmesi gerekecektir ki, böyle bir işlem şekli akılcı olmayarak, gereksiz masraflara sebep olacaktır. Burada ihracat ile ilgili formaliteler satıcı tarafından yerine getirilir[92].

---

[89] Akat, a.g.e. s. 189.
[90] Haluk KABAALİOĞLU, "İhracat ve Uluslararası Hukuk", **İhracatçılar için Pazarlama Yönetimi Semineri,** İ.Ü. İşletme Fakültesi, 17-21 Nisan 1980, s. 9.
[91] Mehmet KARAFAKIOĞLU, **Uluslararası Pazarlama Yönetimi**, Beta Yayımları, İstanbul, 2001, s. 218.
[92] www.iccwbo.org/incoterms/id3040

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.3.5 Mal Bedeli Ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim / Cost And Freight (CFR):

Belirtilen varış limanında mal bedeli ve navlunu ödenmiş olarak teslim. Bu teslim şeklinde CFR'den sonra varış limanının ismi yer almaktadır. Örneğin, CFR Hamburg gibi. İhracatçı sözleşmede belirtilen tarihte malı gemiye yükler. Yükleme, liman masrafları ve navlun ihracatçıya ait olup, sigorta primi ithalatçıya aittir. Bazı alıcıların mal sigortasını kendi sigortacısına yaptırmak istemeleri, bazı Asya ve Güney Afrika ülkelerindeki mevzuatın sigortaların yerli şirketlerce yapılmasını şart koşmaları, CFR teslim şeklinin doğmasında temel etkendir. CFR teslim şekli deniz taşımacılığı ile birlikte kara, hava ve demiryolu taşımacılığı için de kullanılmaktadır[93].

1.3.6 Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim / Cost, Insurance and Freight (CIF)

Mal bedeli, sigortası ve navlunu ödenmiş olarak belirtilen varış limanında teslim. Bu teslim şekli CFR'ye benzemekte ancak ondan farkı; ihracatçı navlun bedeli yanında sigorta primlerini de ödeyerek, masrafları malın fiyatına yansıtmaktadır. Malın, CIF bedelinin % 100'ü değerinde sigorta ettirilmelidir. CIF teslim şekli, denizyolu taşımacılığı ile birlikte kara, hava ve demiryolu taşımacılığı için de kullanılmaktadır[94].

1.3.7 Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim / Freight Carriage Paid to (CPT)

CPT teriminden sonra varış yerinin ismi yer almaktadır. Birden fazla taşıma sistemini konu alan kombine taşımacılıkta kullanılan bir teslim şeklidir. CPT gemi ile taşımada kullanılan CFR'nin çoklu taşıma sisteminde karşılığıdır. Bu teslim şeklinde de navlun bedelini satıcı karşılayacak ve malın fiyatına yansıtacaktır. Hasar ve ziyan rizikosu malın İhracatçı tarafından ilk taşıyıcıya teslimiyle birlikte İthalatçıya geçmektedir[95].

---

[93] Akat, a.g.e., s. 190.
[94] A. Seha SELEK, **Dış Ticaret İşlemleri ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Uygun Olarak Muhasebeleştirilmesi,** Birleşik Matbaacılık, İzmir, 1997, s. 65.
[95] Selek, a.g.e., s. 65.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.3.8 Taşıma ve Sigorta Bedeli Ödenmiş Olarak Teslim / Carriage and Insurance Paid to (CIP)

Belirtilen varış yerine kadar navlun ve sigorta primi ödenmiş olarak teslim şeklidir. CPT teslim şekline benzemektedir. Ancak ondan farkı, ihracatçı malın navlun bedeli yanında mal bedelinin % 100'ü değerindeki sigorta primini de ödemek zorundadır. Tek taşıma türünün kullanıldığı CIF'den farkı, CIP'de denizyolu taşımacılığı da dahil olmak üzere diğer taşıma türlerinin kombine olarak birlikte kullanılmasıdır[96].

1.3.9 Sınırda Teslim / Delivered at Frontier (DAF):

Bu teslim şeklinde mallar anlaşmada belirtilen sınırda, gümrükten önce alıcının emrine hazır bulundurulur. Hudut satıcının gümrüğü olabileceği gibi, alıcının ya da herhangi bir ülkenin gümrüğü de olabilir. Sınıra kadar masraf ve rizikolar ihracatçıya, sınırdan sonra ise ithalatçıya aittir. Bu terim özellikle mal, demiryolu ya da karayolu ile taşındığında kullanılsa da diğer taşıma türleri için de kullanılır[97].

1.3.10 Gümrük Resmi Ödenmeksizin Teslim / Delivered Duty Unpaid (DDU)

Gümrük vergisi ödemeksizin teslim şeklidir. Anılan teslim şeklinde ihracatçı, ithalatçının ülkesinde ve adı belirtilen yerde malları ithalatçıya teslim etmekle yükümlüdür. Ancak burada gümrük vergisinin ödenmesi söz konusu değildir. Teslim yerine kadar olan tüm masraf ve rizikolar ihracatçıya aittir[98].

1.3.11 Gümrük Resmi Ödenmiş Teslim / Delivered Duty Paid (DDP)

Belirtilen varış yerinde teslim şeklidir. Gümrük vergisi ödenmiş olarak teslim edilir. DDU teslim şeklinden tek farkı sadece gümrük vergisinin de ihracatçı tarafından ödenerek, belirtilen yerde malın teslimini ifade etmektedir[99].

---

[96] Parasız, Yıldırım, a.g.e., s. 409.
[97] Akat, a.g.e., s. 191.
[98] Akat, a.g.e., s. 192.
[99] www.iccwbo.org/incoterms/id3040

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.3.12 Rıhtımda Teslim / Delivered Ex-Quay (DEQ)

Belirtilen varış limanında teslim şeklidir. İhracatçı malı satış sözleşmesinde belirtilen rıhtımda ithalatçıya teslim etmektedir. Rıhtıma kadar olan masraf ve rizikolar ihracatçıya aittir[100].

1.3.13 Gemide Teslim / Delivered Ex-Ship (DES)

Belirtilen varış limanında ve gemide teslim (DES) şeklinde ihracatçı varış limanında gemide malları ithalatçıya teslim etmektedir. O ana kadar olan masraf ve rizikolar ihracatçıya ait iken teslim anından sonra masraf ve rizikolar ithalatçıya geçmekte ve gemiden malın boşaltma masrafları da dahil edilmek üzere alıcı tarafından karşılanmaktadır. DES'in CIF'ten farkı; DES'de masraf ve riziko varış limanında gemide teslim ile birlikte ithalatçıya devredilirken, CIF'te ithalatçının hasar ve ziyana ilişkin rizikosu yükleme limanındaki gemi güvertesine teslim ile başlamakta, ancak masraf devri DES'te olduğu gibi varış limanında gemide olmaktadır. Bu önemli farka dikkat edilmelidir[101].

1.4 DIŞ TİCARETTE ÖDEME ŞEKİLLERİ

İthalatçıyla anlaşarak malı hazırlayan ihracatçı, mal bedelinin ödenmesini düşünmek durumundadır. Eğer ürettiği malın karşılığını zamanında alamazsa ihracatçı oldukça zor bir duruma düşer[102]. Bu durum ihracatçıların, ithalatçıların ödeme şekilleri hakkında yeterince bilgi sahibi olmalarını gerektirmektedir. Böylece karşılaşılabilinecek rizikoları en aza indirmiş olurlar. Uluslararası ticarette ödeme şekilleri beş grupta toplanabilir. Bunlar, peşin ödeme ve prefinansman, mal karşılığı ödeme, kabul kredili ödeme, akreditifli ödeme ve vesaik mukabili ödemedir.

[100] www.iccwbo.org/incoterms/id3040
[101] www.iccwbo.org/incoterms/id3040
[102] Onursal, a.g.e., s. 268.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.4.1 Peşin Ödeme (Cash / Advance Payment) Ve Prefinansman

Peşin ödeme şeklinde, alıcı önce parayı göndermekte, daha sonra mal gitmektedir. Kuşkusuz burada, alıcının ihracatçıya tam güvenmesi gerekmektedir. Peşin ödeme kambiyo mevzuatına göre ihracatçı için bir kredi niteliği taşıdığı için mallar 1 yıl içinde ihraç edilmelidir. Ya da aynı değerde başka bir mal, mamul veya hizmet gönderilmelidir. Türkiye'de açılan bu kredi karşılığında ihracatı teşvik için gelen paradan % 3 oranında kaynak kullanım destekleme fonu (KKDF) kesilmektedir. Bankalar bir yıl içinde ihracatın yapılmayacağını da gözönüne alırlar ve bir yıllık gecikme faizini hesaplayarak peşin gelen paradan kesinti yaparlar[103].

Peşin olarak bedel geldiği zaman hemen döviz alım belgesi (DAB) kesilir ve ihracat bedeli olduğu DAB üzerine yazdırılır. İhracat esnasında DAB gümrüğe gider ve bedel karşılığı olan malların yurt dışına çıktığı DAB arkasına yazılır. Bu işlem yapılmadan gelen peşin bedelin karşılığı olan mal yurtdışı edilmiş sayılmaz. Mallar kısım kısım yurtdışı edilmişse en son partide DAB üzerinde kapama yapılır[104].

Peşin ihracat bedelleri eğer gümrük yolu ile gelirse, gümrükte görevlilere mutlaka paranın dışardan geldiğine dair döviz beyan tutanağı (DBT) düzenlettirilmelidir. Eğer gelen tutar 50.000 Amerikan Doları'nın altında ise DBT'ye gerek yoktur. Hatta bazı ülkelerden gelen paranın tutarı ne olursa olsun DBT aranmamaktadır. İran ve bazı Türk Cumhuriyetleri'nden gelen dövizlerde bu durum geçerlidir. DBT düzenlenen dövizler aracı bankaya götürülerek DAB düzeltilir. Banka, DBT ile getirilen dövizlerin yurtdışından geldiğine dair gümrükten gerekirse teyit alır[105].

Peşin ödemeli işlemlerde ithalatçı kendini garanti altına almak isteyebilir. Bu bakımdan garantili peşin ödeme ve garantisiz peşin ödeme olarak ayrılabilir. Garantisiz peşin ödemede, ithalatçı ihracatçıya bankanın herhangi bir garantisini istemeden dövizi göndermektedir. İhracatçı malı göndermediği ya da parayı iade etmediği takdirde ihracatçı bankanın bir sorumluluğu yoktur. Garantili peşin ödemede ise ithalatçının bankası, anlaşmaya uygun malın zamanında gönderilmediği

[103] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 113.
[104] Hakan AKIN, **Yeni İşim Dış Ticaret,** Academy International, Ankara, 1999, s. 184.
[105] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 113.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

ya da para iade edilmediği takdirde gönderilen peşin dövizin faizi ile birlikte ithalatçıya geri gönderileceğine dair ihracatçının bankasından garanti istemektedir. Buna prefinansman adı verilir. Prefinansman da garantör banka ithalatçı tarafından gönderilen parayı, ihracatçıya teslim etmeden önce teminat mektubu ister. Bu tür garantilerin haricinde, bankaların sorumluluk taşıyarak işleme dahil olduğu bir peşin ödeme, avans ödemesi şeklinde "red clause" veya "green clause" akreditifler ile de yapılabilmektedir[106].

1.4.2 Mal Karşılığı Ödeme / Cash Against Goods

Peşin ödemenin tersine, ihracatçı bedelini almadan malı alıcıya göndermekte ve bu bakımdan ithalatçıya tam bir güven duymaktadır. İhracatçının en çok risk üstlendiği ödeme şeklidir[107]. İhracatçı malını sevk ettikten sonra sevkiyata ilişkin vesaiki doğrudan veya bedelsiz teslim edilmek kaydıyla bir banka aracılığı ile veya doğrudan ithalatçıya göndermektedir[108].

İthalatçı vesaiki teslim alarak, bununla malları gümrükten çekmekte, mal bedelini ise aralarındaki anlaşma uyarınca belirlenen süre sonunda ödemektedir. Fakat mal bedelinin ödenmeme riski her zaman vardır.

Mal karşılığı ödeme, ihracatçıyı değil ithalatçıyı finanse eden bir ödeme şeklidir. İhracatçının mal karşılığı ödeme şeklini kabul edebilmesi için mal bedelinin ödeneceğine inanması gerekmektedir. Güvence bankaların garantisiyle sağlanabilir. Ödemenin zamanında yapılacağına ilişkin bir garanti alıcının bankası vasıtasıyla satıcıya verilmekte olup, mal karşılığı ödemede oldukça sık görülmektedir. Mal karşılığı ödemenin en sık rastlandığı durumlar aşağıda kısaca belirtilmektedir[109].

- Alıcı (ithalatçı), satıcının (ihracatçı) bir temsilcisi veya şubesidir.

[106] Akın, a.g.e., s. 184.
[107] Onursal, a.g.e., s. 274.
[108] Toroslu, a.g.e., s. 61.
[109] Toroslu, a.g.e., s. 61.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Alıcı ile satıcının alım - satım ilişkisi yıllardır sürüyor olabilir.

- Satıcının pazarlık gücü olmadığı gibi, piyasa koşulları buna zorluyor olabilir.

Mal karşılığı ödemede, alıcı ile satıcı olmak üzere iki taraf mevcuttur. Vesaikin alıcıya gönderilmesinde bankalar hiç devreye girmeyebilir. Satıcının vesaiki doğrudan alıcıya göndermesi mümkündür. Vesaik banka aracılığı ile alıcıya gönderilse bile bedelsiz teslim söz konusu olduğundan bankaların hiçbir yükümlülüğü bulunmamakta, satıcı tüm sorumluluğu yüklenmektedir. Ancak işlemin uygulanışına göre, bankalar devreye girebilir. Ülkelerdeki mevzuata bağlı olarak, mal karşılığı ödeme dahi olsa vesaikin bankalar aracılığıyla alıcıya gönderilmesi gerekebilmektedir. Böyle bir durumda bankalar genel mevzuat yükümlerini yerine getirdikleri gibi vesaikin muhataba ulaşması hususunda güvence teşkil etmektedirler. Bankalar, mal karşılığı işlemde ihracat bedelinin ödenmesi aşamasında devreye girerler. Burada bankalar sadece havale işlemine taraf olmaktadır. Sadece kendilerine verilen paranın lehtara ulaştırılması hizmetini yaparlar. Ancak ödemenin yapılacağına dair garanti vermeleri halinde sorumlulukları değişmekte, o zamanda üstlendiği rol ve verdiği hizmet ödeme şeklinden çıkmakta, garantör olmaktadır[110].

1.4.2.1 Banka Denetiminde Mal Karşılığı Ödeme Şekli

Vesaikin alıcıya ulaştırılması ve mal bedelinin ödenmesi işlemine bankaların katıldığı "mal karşılığı ödeme", vesaik karşılığı ödemeden pek farklı değildir. Yalnız satıcının bedelsiz teslim talimatı nedeniyle, bankaların vesaikin bırakılmasında bir sorumluluğu vardır. Vesaik karşılığı ödemede vesaikler, sevkiyat tutarının ödenmesi ve poliçenin alıcı tarafından kabul edilmesi karşılığında alıcıya teslim edilirken, mal karşılığı ödemede bedelsiz olarak teslim edilmektedir.

[110] Toroslu, a.g.e., s. 62.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.4.3 Kabul Kredili Ödeme

Temel olarak alıcıyı finanse etmeyi amaçlayan işlemde, poliçenin iskonto edilmesi halinde satıcıya da kaynak sağlayan, alıcının mal bedelini, malı teslim alınca değil de belli bir vade sonunda ödediği bir yöntemdir. Vadeli akreditifler gibi vadeli mal alım-satımında kullanılmaktadır. Kabul kredili ödemede, vade, kambiyo senetlerinden poliçe vasıtasıyla belirlenmekte olup diğer poliçelerden tek farkı, genellikle poliçe bedelinin vadesinde ödeneceği hususunda bir bankanın dönülemez taahhüdünü içermesidir[111].

Vadeli mal alım-satımlarına yönelik dış ticaret işlemlerinde ithalatçı ile ihracatçı arasında ortaya çıkabilecek muhtemel sorunların önlenmesi ve işlemin devamlılığının sağlanabilmesi için bankaların aracılığına başvurulmaktadır

1.4.4 Akreditifli Ödeme / Letter Of Credit L / C

İhracatçının, malları akreditif şartlarına uygun olarak sevk ettiği zaman mal bedelini alacağından emin olduğu; ithalatçının ise anlaşma şartlarına uygun akreditifi bankasına talimat vererek açtırdığı zaman malları alacağından emin olduğu bir ödeme şeklidir. Yani akreditifli ödeme birbirini tanımayan tarafların tercih ettiği bir ödeme şeklidir[112].

Akreditif, ithalatçı tarafından bankaya verilen talimatla açılmaktadır. Ancak ithalatçının bankaya verdiği talimatın özünü, alıcı ile satıcının yaptığı anlaşma belirlemektedir. Bu bakımdan ihracatçının, açılacak akreditifi belirleyebilmesi ve kendi lehine oluşturabilmesi için, ithalatçı ile yapacağı sözleşmede etkin olması, aktif olması ve belirlenmedik konu bırakmaması gereklidir[113].

Akreditif, dış ticarette en yaygın kullanılan bir ödeme şeklidir. Akreditif en basit şekilde "koşullu havale" olarak tanımlanabilir. Alıcının yani ithalatçının, ihracatçının gönderdiği proforma faturayı bankasına ibraz ederek, gerekli

[111] Toroslu, a.g.e., s. 62.
[112] Halil SEYİDOĞLU, **Uluslararası Finans**, Güzem Yayımları, İstanbul, 1999, s. 347.
[113] Toroslu, a.g.e., s. 62.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

belgelerin zamanında ithalatçının bankasına gönderilmesi karşılığında ödeme yapılacağını belirten bir taahhüttür. "Koşulların belgelerle kanıtlanması" hususu akreditiflere ilişkin en önemli özelliklerden birisidir. İşleme ödeme aracı olarak giren bankalar belgelerin kapsadığı mal, hizmet veya diğer işlemleri dikkate almayarak sadece belgeler ile ilgilenmektedir. Bir akreditifte en az dört taraf mevcuttur[114].

- Akreditif amiri

İthalatçı (aplicant, orderer, principal): İhracatçı ile sözleşme yapıldıktan sonra eğer ödeme şekli akreditif ise ilk adımı ithalatçı atar ve bankasına giderek anlaşma şartlarına uygun akreditif açtırır. İthalatçı akreditifi açtırmadan ihracatçı birşey yapamaz. ithalatçı bankasına akreditif şartlarını bildirirken ihracatçı ile yaptığı anlaşma şartlarına uygun hareket eder[115].

- Amir bankası

İthalatçı bankası (applicant's bank): İthalatçının verdiği talimata göre akreditifi açan bankadır. İthalatçı isterse akreditif açıldığı zaman küşat mektubunu (akreditif metnini) görmek isteyebilir. Amir bankası akreditif açmadan önce ithalatçıdan tüm garantileri alır. Çünkü İthalatçı adına satıcı bankasına ödeme taahhüdünde bulunmaktadır[116].

- Lehtar bankası

İhbar bankası (beneficiary's bank, advising bank): Amir bankasının açıp kendisine gönderdiği akreditifi inceleyip ihracatçıya bildiren bankadır. İhracatçıya bildirmek zorunda olmayıp isterse akreditifi iade edebilir ya da bazı şartları kabul etmeyebilir. Aynı zamanda ihracatçı evrakları kendisine getirdiği zaman inceleyip parayı ödeyen ya da karşı tarafa inceleme yapması için gönderen taraftır[117].

---

[114] Toroslu, a.g.e., s. 347.
[115] Karafakioğlu, a.g.e., s. 109.
[116] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 114.
[117] Karafakioğlu, a.g.e., s. 173.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Lehtar

İhracatçı (beneficiary): Adına akreditif açılan, malı gönderip parasını tahsil edecek olan taraftır; yani ihracatçıdır. Tüm işlemleri akreditif şartlarına uygun yapar. Vesaiki bankasına vererek parasını ya lehtar bankadan (teyitli) ya da amir bankadan (teyitsiz) alan taraftır. Lehtar akreditif şartlarına göre işlem yaparken amirden ya da lehtar bankasından amir ile yaptığı anlaşma gereğince akreditifle bağlantılı olarak bir şey talep edemez. Diğer bir değişle, ithalatçı ile ihracatçı arasında yapılan anlaşma ile akreditif birbirinden ayrılır.

Akreditifler açılırken mutlaka belirtilmesi gereken özellikleri ve çeşitleri vardır. Özellik itibari ile akreditif de belirleyici rol oynayan bu çeşitler mutlaka belirtilmelidir. Akreditifler kullanım durumlarına ve gösterdikleri özelliklere göre farklı şekillerde sınıflandırılabilirler.

1.4.4.1 Dönülebilir ve Dönülemez Akreditifler

Bir akreditif amirin talimatı ile açıldığı zaman ya dönülebilir ya da dönülemez şeklinde açılabilir. Eğer bu ayrım belirtilmemişse, akreditif 500 nolu broşüre göre dönülemez kabul edilecektir. Akreditif açılırken mutlaka belirtilmesi gereken bir özelliktir.

Dönülebilir akreditif açıldıktan sonra mallar sevk edilip dokümanlar lehtar tarafından bankasına verilene kadar amire işlemden cayma imkanı veren akreditif çeşididir. Lehtar bankanın lehtardan aldığı dokümanları kayda geçirene kadar amir her an işlemden dönebilir. Bu yüzden bankalar bu tür akreditifleri ihracatçılara ihbar etmekten çekinirler. Bu tür akreditifleri daha çok distribütör firmalar tercih ederler[118].

Dönülemez akreditiflerde, akreditif açıldıktan sonra lehtarın, lehtar bankasının ve amir bankasının onayı olmadan amir işlemden dönemez. Ancak lehtar, akreditif vadesi içinde malları sevk edip dokümanları bankasına ibraz etmezse, akreditif iptal

[118] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 113.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

edilmiş olur. Lehtar bu şekilde açılan akreditife göre malları sevk edip dokümanları bankasına ibraz edince parasını alacağından emindir[119].

1.4.4.2 Teyitli ve Teyitsiz Akreditifler

Akreditifler açılış bakımından dönülebilir ve dönülemez olarak açılırken ödeme bakımından ise teyitli ve teyitsiz olarak ikiye ayrılmaktadır. Teyitsiz akreditif sadece amir bankanın ödeme garantisini içerir. Amir banka dokümanları inceledikten sonra eğer herhangi bir eksiklik yoksa lehtara ödeme yapması için lehtar bankasına talimat verir[120].

Teyitli akreditif, amir bankasının ve lehtar bankasının ödeme garantisini içerir. Dokümanlar lehdar bankasına ibraz edildiği zaman lehtara 7 iş günü sonra ödeme yapar. Teyit, amir bankasının akreditif küşat mektubunda lehtar bankasından açıkça rica etmesi ile ve lehtar bankasının teyitini eklediğini ihracatçıya ve amir bankasına bildirmesi ile verilmiş olur[121].

1.4.4.3 Kullanımı Bakımından Akreditifler

- Döner akreditif (rotatif, revolving L / C)

Eğer ithalatçı aynı türden malı aynı ihracatçıdan sürekli alıyor ise, bu takdirde örneğin bir yıllık akreditif açtırarak parasını bağlamasına gerek yoktur. Açılan akreditif kullanıldığında, talimata gerek kalmaksızın, otomatik olarak yenilenir.

- Devredilebilir akreditif (transferable L / C)

Akreditif metninde "transferable" sözcüğü mevcut ise, kendisine akreditif açılan ihracatçı, bu akreditifi bir başkasına devredebilir. Transferable akreditif ancak bir kez olarak devredilebilir. Başka bir değişle, ikinci lehtar kendisine devredilen akreditifi yeniden bir başkasına devredemez. Bu kural alıcıyı korumak içindir. Eğer

[119] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 113.
[120] Toroslu, a.g.e., s. 63.
[121] Weghause, a.g.e., s. 121.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

açılan akreditif aynı zamanda kısmi yüklemelere de olanak sağlıyorsa, (bu durumda akreditif metninde "partial shipment allowed" ibaresi yer alır.) ilk lehtar aynı akreditifi birden fazla kişilere aktarabilir[122].

- Arka arkaya akreditif (back to back credit)

Bu durumda alıcı, ithalatçı lehine devredilmez akreditif açmakta, ihracatçıda açılan bu akreditifi kredi garantisi olarak göstererek, sattığı malı kendisine satan imalatçı adına yeni bir alım akreditifi açtırmaktadır. Eğer ihracatçı açtırmış olduğu alım akreditifini kendi finansman olanakları ile karşılasaydı böyle bir karşı akreditif söz konusu olamazdı. Transferable akreditife oranla karşılıklı akreditif açtırmak ihracatçı için daha pahalıdır. Karşılıklı akreditifin içerik kazanması için hem satış hem de alış akreditiflerinin ödemelerinin aynı bankada yapılabilmesi gerekir[123]. İmalatçı malı yükleyip evrakı bankaya verdikten sonra, satış akreditif bedelinin ihracatçıya düşen kar kısmı ayrılır ve kalanı imalatçıya ödenir. Daha sonra satış akreditifin tamamı karşı bankadan tahsil edilir. Kuşkusuz bankaların satış akreditif bedelini tahsil edebilmesi için, satış akreditifinin süresinin alış akreditifinin süresinden daha uzun olması gerekir. Karşılıklı akreditifler, ithalat açısından da kullanılabilirler[124].

- Peşin akreditif (red clause, down payment L / C)

Peşin akreditifte, akreditif tutarının tamamı ya da bir kısmı, mal sevkiyatı yapılmadan ihracatçıya kullandırılır. Akreditife dayanarak tek bir yükleme yapıldığında peşin alınan bedelin akreditif tutarından mahsubu gerekir. Kısmi yüklemelerde ise, hangi yükleme ya da yüklemelerde mahsup edileceğinin belirtilmesi gerekir. Peşin akreditif garantili ya da garantisiz olur. Garantisizde, ihracatçının bankası peşin kısmı, ihracatçıdan bir garanti almaksızın kendisine öder. İhracat gerçekleşmezse ödediği parayı amir bankasından tahsil eder. Garantilide, ödenen peşin kısmı için ihracatçıdan garanti alınır. Peşin döviz alındığı halde ihracat

[122] Weghause, a.g.e., s. 122.
[123] Toroslu, a.g.e., s. 66.
[124] www.igeme.org.tr/tur/pratik/Akrdtf.pdf

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

gerçekleşmez ise, bu peşin dövizin kambiyo mevzuatına göre 1 yıl içinde geri iadesi gerekir[125].

1.4.4.4 Ödeme Şekillerine Göre Akreditifler

- Görüldüğünde ödemeli akreditifler (sight L / C)

Bu tür akreditifte belgeler görüldüğünde; teyitli akreditifte ihracatçının bankasında, teyitsizde ise ithalatçının bankasında ödenir[126].

- Vadeli akreditif (deferred L / C)

Müşteriye vade tanınarak vade sonunda mal bedeli tahsis edilir. Teyitli akreditif olduğunda vade sonunda yerli bankadan, teyitsiz akreditifte ise ithalatçının bankasından mal bedeli tahsis edilir. Bu durumda belli bir sürenin sonunda mal bedelinin alınacağına dair bankadan bir yazı alınabilir[127]. Ancak böyle bir belge kıymetli evrak niteliğinde olmadığından poliçe gibi kırdırılmaz. Vade sonunda mutlaka mal bedeli tahsis edileceğinden, malı alan ithalatçının malın kaliteli olmadığını iddia ederek, mal bedelini ödememesi gibi bir husus söz konusu değildir. Eğer ihracatçı vadeyi beklemeden para tahsil etmek istiyorsa, alıcı banka adına vadeli poliçe tanzim etmek durumundadır[128].

- Kabul kredili akreditif (acceptance L / C)

Banka adına çekilmiş vadeli poliçeyi ihracatçı isterse kırdırarak peşin mal bedeline kavuşabilir. Türkiye'de kambiyo mevzuatına göre, vadeli ve kabul kredili akreditiflerde vade en çok 180 gündür[129].

[125] www.igeme.org.tr/tur/pratik/Akrdtf.pdf
[126] www.igeme.org.tr/tur/pratik/Akrdtf.pdf
[127] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 27.
[128] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 27.
[129] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 27.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1.4.5 Vesaik Mukabili Ödeme Şekli / Cash Against Documents

Dış ticarette oldukça sık rastlanan ödeme şekillerinden biri de vesaik karşılığı ödemedir. Bu ödeme şeklinde alıcı mal bedelini ödemediği sürece kontrolü devam etmektedir. İhracatçı, eğer alıcı malları temsil eden dokümanları almayıp malları gümrükten çekmezse malları geri getirebilir, başkasına satabilir yada aynı alıcıya daha düşük fiyattan satmak zorunda kalabilir. İhraçatçı malları sevk ettikten sonra mallar için düzenlediği dokümanları bankasına (aracı banka) teslim eder. Banka dokümanları kontrol eder[130].

Vesaik ödemede bulunan tarafları şu şekilde açıklanabilir.

- Amir - ihracatçı (principal)

İhracatçı, ihracat işlemi gerçekleştikten sonra malları temsil eden dokümanları aracı bankaya ibraz eder. Talimat vererek dokümanları nasıl ve ne şekilde alıcı bankasına göndereceğini bildirir. Bu yüzden amir (emreden) adını almaktadır[131].

- Römiz bankası - ihracatçının bankası (remitting bank)

İhracatçının verdiği dokümanları verilen talimatlara göre römiz mektubu ile beraber alıcı bankasına gönderir. Römiz mektubunu hazırlayıp paranın gelişi için gerekli düzenlemeleri yapan banka olduğu için römiz (havale) bankası adını almaktadır[132].

- Muhatap – ithalatçı

Kendisine ibraz edilen ihracat dokümanlarını bedelini ödeyip malları gümrükten çeken taraftır. İthalatçı aynı şekilde eğer satıcı ile bağlayıcı bir anlaşma yapmamışsa dokümanları bankadan alıp malları gümrükten çekmek zorunda değildir. Bu durumda

[130] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 103.
[131] Onursal, a.g.e., s. 278.
[132] Melemen ve Arzova, a.g.e., s.104.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

vesaik mukabili ödeme şekli alıcının dokümanları bankasından almaması ile mal mukabili haline gelmiş olur[133].

- Muhabir banka - ithalatçının bankası (collecting bank)

Römiz bankasının gönderdiği dokümanları römiz mektubuna göre alıcıya teslim eden ve ihracatın bedelini tahsil eden bankadır. Vesaik mukabili ödemede, alıcı ile satıcı vesaik mukabili ödeme şeklinde anlaşsalar dahi, ithalatçı siparişi verdikten ve ihracatçı üretime başladıktan, hatta malı sevk ettikten sonra, malı almaktan vazgeçebilir, mal kendi gümrüğüne gelse dahi mal bedelini ödemeyerek evrakı bankadan almayabilir[134].

1.5 İHRACATTA FİNANSMAN ŞEKİLLERİ

İhracatçının siparişi aldıktan sonra, malı sevkiyata hazır hale getirebilmesi için, imalat aşamasında girdiler satın almak ve işçi ücretlerini ödemek veya aldığı malı aynen ihraç etmek istediğinde, bu malı almak için belli bir nakdi sermayeye ihtiyacı bulunmaktadır. Bu nedenle herhangi bir ihracatçının kendi öz kaynaklarının yanında, dış kaynak bulma olanakları konusunda bir bilgiye sahip olması gerekmektedir. İhracatta finansman şekilleri ithalatçının ihracatçıyı finanse etmesi, döviz kredisi, kısa vadeli kredi programları, factoring ve forfaiting olarak sıralanabilir.

1.5.1 İthalatçının İhracatçıyı Finanse Etmesi

Bu finansman şeklinde mal henüz gitmeden ithalatçı, mal bedelini önceden satıcıya göndermektedir. Peşin havale, peşin döviz veya akreditiflerde "red clause" türü, bu imkanı sağlamaktadır. Bu tür finansman "prefinansman" olarak adlandırılmaktadır. Prefinansman kanalıyla gelen döviz hesabının 1 yıl içinde kapanması gerekir. Tüm

[133] Melemen ve Arzova, a.g.e., s.104.
[134] Melemen ve Arzova, a.g.e., s.104.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

kredilerde olduğu gibi, Türkiye açısından bir kredi olması sebebiyle KKDF'ye tabidir. Bu oran peşin dövizde % 6'dır[135].

1.5.2 Döviz Kredisi (DKR)

Prefinansmanda ülkeye peşin dövizi getiren ihracatçı firma olmasına karşın, DKR'de bankalar bizzat dışarıdan döviz temin ederek bu dövizi, mal ve hizmet ihracatı ile uğraşan firmalara kullandırmaktadır. Bu tür dövizlerin faizi; Türkiye para piyasasında ortalama olarak döviz bazında % 15 - % 17 oranında olmaktadır. Kambiyo mevzuatımıza göre bankalar, bu dövizi en fazla 1 yıl süreli kredi olarak getirtebilirler. Dolayısıyla bankalar bu krediyi, müşterilerine verirken 3 - 6 ay gibi anlaşmaya bağlı olarak süreler belirlemekte ve gerektiğinde bu süreleri 1 yıla kadar uzatabilmektedir[136].

İhracatçıların döviz kredisi alabilmeleri için, her şeyden önce birlikte çalıştıkları banka ile ticari ilişkilerinin iyi olması gerekir. Bir anlamda ihracatçı, kendi adına kredi tahsis ettirir. Böyle bir kredi tahsisi için ayni ve nakdi teminatlar müşteriden alınır. Kredi tahsisinden sonra, ihracatçının aylık sürede DKR'ye ihtiyacı varsa, bu sürede ne kadar ihracat yapacağını beyan etmesi gereklidir. Bu bakımdan bankacı açısından, böyle bir krediyi kullanırken karşılaşacağı ilk risk, ihracatın yerine getirilmemesi ile ilgilidir. İhracatçının taahhüdü yerine getirmediği durumda, ihracat nedeniyle alınmayan her türlü resim ve harçlar, faizi ile birlikte geri alınır[137].

İhracatçı, 3 aylık süre içinde gelen ihracat bedellerini krediye mahsup edebilir; böylece döviz alış kuru ile satış kuru arasındaki zarardan korunmuş olur. Ya da sürenin sonunda ana para ile faizi kadar YTL bankaya getirerek, döviz satış kuru üzerinden borcunu kapatır. Bu durumda DKR'nin bankacılar açısından ikinci riski, YTL riskidir. Yani dışarıdan mal bedelinin gelmemesi ya da süre sonrasında YTL olarak bedelin ödenmemesi sonucu kredi karşılığının bankaya geri gelmemesidir. Kuşkusuz böyle bir durumda banka, ipoteği nakde

[135] www.igeme.org.tr/tur/sss/bolum_x.pdf
[136] Melemen ve Arzova, a.g.e., s.195.
[137] www.igeme.org.tr/tur/sss/bolum_x.pdf

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

çevirecektir. DKR'de taahhüt edilen dövizin % 100'ü nispetinde kredi verilir. Eximbank kredisinde ise bu oran % 50'dir[138].

1.5.3 Kısa Vadeli Kredi Programları (Eximbank Kredisi)

Eximbank İhracatçılara kısa vadeli Türk Lirası kredileri ile dövize endeksli döviz kredileri vermektedir. Kısa vadeli Türk Lirası kredisi alabilmek için, ihracatçının gelecek 1 yıllık ihracatını Eximbank'a sigorta ettirmesi gerekir. Kabul formunun bir nüshası Eximbank'a gönderilmekte, diğer nüshası ise YTL kredisi için aracı bankaya ibraz edilir[139].

Eximbank YTL kredilerini doğrudan ihracatçılara kullandırmayıp, bankalara tahsis ederek kullandırmaktadır. Dolayısıyla ihracatçı kredi için kendi bankasına müracaat ederek, bakiye varsa kullandırılmaktadır. Eximbank, kredinin ana para ve faizinin geri ödenmesinde aracı bankayı sorumlu tuttuğundan, ihracatçının öncelikle çalıştığı bankada kredisinin olması gerekir, aksi halde Eximbank kredilerinden yararlanamaz. Aracı bankada tahsisin ve müşterinin kredisinin bulunması halinde[140];

- Müracaat formu,

- Firma taahhütnamesi,

- Muvafakatname.

İhracatçılar aracı bankaya bu belgeleri sunar. Aracı bankada Eximbank'a iletir. Eximbank talebi uygun görürse, kredi ertesi işgünü aracı bankaya ödenir. Aracı bankada en geç ertesi işgünü krediyi firmanın hesabına aktarır ve verilen kredinin süresi 120 gündür.

---

[138] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 195.
[139] Melemen ve Arzova, a.g.e., s. 196.
[140] Parasız, Yıldırım, a.g.e., s. 367.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Eximbank ilk defa ihracat yapacak olan girişimcilere, ihracata dönük olarak çalışmayı planlayan firmalara, ihracata hazırlık aşamasında, sevk öncesi ve hedef pazar ihracat kredilerine ve ihracat döviz kredisine bağlı olarak, ilk adım ihracat kredisi adı verilen ihracat kredisi kullandırır[141].

1.5.4 Factoring

Factoring şirketleri alacakların vadesinden önce nakde dönüşmesini sağlayan finansman şirketleridir. İhracatçı mal mukabili ya da kabul kredili olarak mal sattığında, alacak hakkını aracı factor kuruluşuna satmaktadır. Factoring halinde ihracat bedelinin, evrakın factor'a verilmesi ile birlikte % 80'i ödenmektedir. Bu işlemde % 3 - % 5 dolayında komisyon verilmekte, geri kalan bedel ise factor kuruluşunca tahsil edildikten sonra ihracatçıya ödenmektedir. Factoring firmasının böyle bir kredi işlemine girebilmesi için, alıcıların istihbaratını yapıp, alıcı limitini belirlemesi gereklidir. Bu limitin üzerindeki limitler değerlendirilmemektedir. Malların istenilen kalitede yapılmaması sebebiyle alıcının bedeli ödememesi durumunda, factoring kuruluşu verdiği bedeli geri almaktadır. Müşterinin iflası halinde ise factoring kuruluşu, meydana gelecek kayıp riskini üstlenmektedir[142].

Factoring'de 4 taraftan söz edilebilir[143].

- Kredili mal satışı yapan ihracatçı,
- Kredili mal alışı yapan ithalatçı,
- Kredili satış için aval veren muhabir banka (ithalatçının bankası),
- Alacak hakkını satın alan banka (factor).

[141] Parasız, Yıldırım, a.g.e., s. 367.
[142] Parasız, Yıldırım, a.g.e., s. 369.
[143] www.igeme.org.tr/tur/sss/bolum_x.pdf

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Factoring yurt içi ve yurt dışı factoring olarak iki bölüme ayrılır. Yurt içi factoring'de 3 taraf vardır;

- Alıcı firma
- Satıcı firma
- Factoring kuruluşu

Factoring kuruluşu, muhabir bankası aracılığıyla yurt içindeki alıcı firma hakkında bilgi toplar; istihbaratın olumlu olması halinde satıcı firmaya kredi limiti vererek, factoring yapmaya hazır hale gelir. Tahsil işlemi factoring kuruluşu tarafından ya vadesinde gerçekleştirilir ya da satıcı firmanın peşin ödeme istemesi halinde faturanın % 70 - % 80 bedeli, satıcı firmaya avans olarak ödenir ki, bu iskonto işlemi olmaktadır. İç factoring'de factoring kuruluşu borcun ödenmemesi durumunda doğacak riski üstlenmez, satıcıya rükü edebilir. Yurt dışı factoring'de ise, factoring kuruluşu borcun vadesinde ödenmemesi halinde, riski üstlenir ve satıcıya rükü edemez (without recourse)[144].

Son yıllarda önemleri artan küçük ve orta ölçekli firmalar için, factoring uygun bir finansman yoludur. Küçük ve orta ölçekli firmalar, büyük organize firmalar gibi finansman sorunlarını rahatça çözümleyemezler; muhasebe sistemleri eskidir, kredi bulmaları kolay değildir gibi sorunlar bu firmalar için finansman sıkıntısı doğurmaktadır. Bu açıdan factoring sistemi, önem arz etmekedir[145].

Factoring'in başlıca avantajlarını şöyle sıralanabilir; ihracatı arttırır, müşteriye "açık kredi" şeklinde 90 güne kadar kredi imkanı tanır, factoring şirketinin sahip olduğu pazarlama imkanlarından yararlanabilir, rekabet artar, büyüme dış kaynaklar yerine satışlarla finanse edilir[146].

[144] Canıtez, Fattalıoğlu, a.g.e., s. 128.
[145] Canıtez, Fattalıoğlu, a.g.e., s. 129.
[146] Canıtez, Fattalıoğlu, a.g.e., s. 129.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Factoring işlemleri batı ülkelerinde yasal düzenlemelere tabidir. Türkiye'de ise yasal bir düzenleme olmayıp, işlemler mevcut hukuki sisteme göre yürütülmektedir. Factoring'e ilişkin yasal bir düzenleme bulunmaması, uygulamada bazı sorunların doğmasına neden olmaktadır. Örneğin, kambiyo mevzuata göre, ihracat hesaplarının 180 gün içinde kapatılması gerekmektedir. Dolayısıyla factoring işlemleri için azami vade 180 gündür. Oysa uluslararası uygulamada factoring'e tanınan süre 270 gündür.

1.5.5 Forfaiting

Forfaiting, ihracatçıların vadeli mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan ve bir kambiyo senedi, garanti mektubu veya alacağın devrine izin veren başka bir araç ile belgelenmiş alacakların, bir finansman kuruluşu tarafından satın alınması işlemidir. Sermaye malları genellikle pahalı araçlardır[147]. Bunların ithalatçısı kısa dönemde ödeme yapamayabilir. Diğer bir deyişle, pahalı sermaye mallarında çoğunlukla uzun vadeli finansmana ihtiyaç doğar. ihracatçının mali gücü ithalatçıya kredi sağlamaya yetse de bunu arzu etmeyebilir. Çünkü finansman uzun bir dönemi kapsar. Bu dönemde gerekli uzun vadeli finansmanı sağlamak amacıyla forfaiting yöntemi geliştirilmiştir.

İhracat işlemlerinden doğan genellikle orta süreli, uygulamada bir banka garantisinde güvenceye alınmış senetli ya da kayıtlı alacakların kesin satışına fortfaiting denir. Forfaiting, özellikle yatırım malı ve hizmeti ihracatından doğan ve belli bir ödeme planına bağlı olarak tahsil edilebilecek olan alacakların bir banka veya bu konuda uzmanlaşmış bir finans kuruluşu tarafından satın alınmasıdır. Forfaiting'de ödemeler belli bir plana bağlıdır. Uygulamada 6 aydan 10 yıla kadar veya daha uzun bir süre için kredi imkanı vardır. Forfaiting'de taraflar, factoring'deki gibidir[148].

[147] Niyazi ERDOĞAN, **Uluslararası İşletmelerde Mali Risk ve Yönetim**, Çağdaş Finansman Teknikleri, Mü-Ka Matbaası, Ankara, 1993, s. 169.
[148] Seyidoğlu, a.g.e., s. 371.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2 İTHALAT VE İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, ithalat işlemlerinin ve ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi olarak iki kısmda incelenebilir.

2.1 İTHALAT VE İHRACAT İŞLEMLERİNE AİT HESAP PLANI

İthalat ve ihracat işlemlerine ait hesaplar; Kasa hesabı, Alınan Yabancı Çekler hesabı, Döviz Tevdiat hesapları, Bankalar hesabı, Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabı, Ticari Alacaklar hesabı, KDV ile ilgili hesaplar, Maddi Duran Varlık hesabı, Pasif hesaplar, gelir hesapları, gider hesapları, Diğer İndirimler hesabı, Satış ve Satış Maliyeti hesapları ve finansal nitelikte olmayan hesaplar olarak incelenebilir

2.1.1 Kasa Hesabı

Kasa hesabı, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların YTL karşılığının izlendiği hesaptır. Yabancı Paralar Kasası hesabı, hesap planında Kasa hesabının yardımcı hesabı şeklinde düzenlenmiştir. Kurumun kasasında bulunan yabancı paralar bu yardımcı hesapta YTL cinsinden izlenmektedir[149].

2.1.2 Alınan Yabancı Çekler Hesabı

Yabancı para üzerinden düzenlenmiş çek alındığı zaman hesap YTL cinsinden borçlandırılır, çek tahsil ciro edildiğinde alacaklandırılır. Alınan çekler tahsil için bankalara verildiği zaman tahsile verildiği tarihteki döviz kuru ile tahsildeki Yabancı Çekler yardımcı hesabı borçlandırılır, Alınan Çekler yardımcı hesabı alacaklandırılır[150].

[149] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 193.
[150] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 193.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.1.3 Döviz Tevdiat Hesapları

Yurt içi ve yurt dışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan yabancı paraların izlendiği Döviz Tevdiat hesapları, Bankalar ana hesabının yardımcı hesapları olarak düzenlenmiştir[151].

2.1.4 Bankalar

Bankaya, yurt dışından ihracat bedeli yabancı para havale geldiğinde önce Döviz Tevdiat hesaplarında izlenir. Ancak vade sonunda döviz, ticari mevduata aktarılırken, Bankalar hesabının borcuna aktarma işleminin yapıldığı tarihteki kur ile, hesabın alacağına ise hesabın açıldığı tarihteki ilk kur ile kayıt yapılır. Bankalar hesabının borcuna yazılan tutar ile bu hesabın alacağına yazılan tutarlar arasındaki fark kambiyo kar veya zararıdır[152].

2.1.5 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri

Çek görüldüğünde ödenmesi gereken bir kambiyo senedidir. Yabancı paralı alınan çekler, yurt içinde veya yurt dışında yabancı para cinsinden alınan çeklerin izlendiği hesaptır. Cari dönemdeki yurtdışı satış ile ilgili olumlu kur farkı satışı artıran unsur olarak Yurtdışı Satışlar hesabına ilave edilmektedir[153].

2.1.6 Ticari Alacaklar

İthal edilen mallar gümrükten çekildikten ve ithalat işlemi tamamlandıktan sonra ithalat sırasında ithal edilen partinin maliyetini oluşturan giderlerin kaydedildiği Verilen Sipariş Avansları hesabı yardımcı hesabı, Ticari Mallar hesabına aktarılır. Bir partide birden fazla mal ithal edilmiş ise, gümrük, fonlar, navlun, sigorta ve diğer harcamalar her mal için ayrı ayrı dikkate alınarak maaliyetleri hesaplanır. Ticari Mallar hesabının yardımcı hesaplarına ayrı ayrı kaydedilir[154].

---

[151] Gürsoy, a.g.e., s. 85.
[152] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 193.
[153] www.dtm.gov.tr/ead/dtdergi/ekimdergi2004
[154] www.dtm.gov.tr/ead/dtdergi/ekimdergi2004

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.1.6.1 Alıcılar

Alıcılar hesabı, mal veya turizm, mümessillik, müşavirlik gibi hizmet ihraç eden kurumların yurt dışından alacakları için kullanılan hesaptır. Mal ihracatında satış tarihi olarak fatura veya gümrük çıkış beyannamesi tescil tarihindeki kurlardan birini esas almak mümkündür. Doğrusu fatura tarihindeki kurun esas alınmasıdır. Kayıtlar için geçerli olan anlaşmalı matbaalara bastırılmış veya notere tasdik ettirilmiş faturalara açıklamanın Türkçe, tutarın yabancı para birimi üzerinden yazılması gerekir[155].

2.1.6.2 Alacak Senetleri

Yurtiçi ve yurtdışı alıcılara yapılan mal ve hizmet satışları karşılığında yabancı para birimi üzerinden alınan senetler Alacak Senetleri hesabına alt hesapları ile beraber borç yazılır[156].

2.1.6.3 Alacak Senetleri Reeskontu

Hesap dönem sonunda borç senetlerinin tasarruf değeri ile değerlenmesi son tasarruf değeri ile itibari değer arasında kalan reeskont tutarının ve dönem başından bir önceki dönemden gelen Alacak Senetleri Reeskont hesabı tutarının devredildiği hesaptır[157].

2.1.7 KDV İle İlgili Hesaplar

KDV ile ilgili hesaplar arasında İndirilecek KDV hesabı, İade Alınacak KDV hesabı, Devreden KDV ve Hesaplanan KDV hesabı açıklanabilir.

---

[155] www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2701
[156] www.dtm.gov.tr/ead/dtdergi/ekimdergi2004
[157] www.dtm.gov.tr/ead/dtdergi/ekimdergi2004

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.1.7.1 İndirilecek KDV Hesabı

Her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen veya borçlanılan KDV'nin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır. Mal veya hizmet alımlarından doğan indirilecek KDV bu hesaba borç; yapılan indirimler ve bu hesapta yapılan düzeltmeler ile indirilemeyen, Devreden KDV hesabına aktarılan borç kalanı, bu hesaba alacak yazılır[158].

2.1.7.2 İade Alınacak KDV Hesabı

İade Alınacak KDV hesabı, hesap planında 193. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar ana hesabının yardımcı hesabı şeklinde düzenlenmiştir. Dönem sonunda KDV kanununun ihracat istisnası hükümlerine göre iade talebinde bulunan firmalar iadesini istedikleri KDV'yi bu hesaba borç, kaydederler, iade işlemi gerçekleştiği zaman veya bu verginin başka vergilere mahsubu yapıldığı zaman hesap alacaklandırılarak kapatılır[159].

2.1.7.3 Devreden KDV Hesabı

Bu hesapta, bir sonraki döneme devredilen KDV alacağı izlenir. KDV dönemi sonunda 191. İndirilerek KDV hesabı ile 391. Hesaplanan KDV hesapları karşılaştırılır[160].

6.1.7.4 Hesaplanan KDV Hesabı

Mal ve hizmet satışlarında hesaplanan KDV ile vazgeçilen işlemlere ait KDV'nin izlendiği hesaptır.

---

[158] Mesut BİLGİNER, H.Çetin BEDESTENCİ, **Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar**, Gazi Yayımevi, Ankara, 2004, s. 248.
[159] Bilginer, Bedestenci, a.g.e., s. 248.
[160] Bilginer, Bedestenci, a.g.e., s. 249.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.1.8 Maddi Duran Varlık Hesapları

Maddi duran varlıkların ithalatında yer alan tüm girdiler (mal bedeli, navlun, sigorta, gümrük vergisi, gümrükte ödenen ardiye, yükleme, boşaltma giderleri, banka masrafı, kredi kullanılmış ise kredi faizler vs.) önce 259. Verilen Avanslar hesabında toplanır. İthalat süreci tamamlandığında 259. Verilen Avanslar hesabında biriken tutar maddi duran varlığın aktifine devredilir[161].

2.1.9 Pasif Hesaplar

Pasif hesaplar; İhracat Kredisi hesabı, İthalat Kredisi hesabı, Döviz Kredisi hesabı, Yurt Dışı Satıcılar hesabı, Dövizli Borç Senetleri hesabı, Alınan Yurt Dışı Sipariş Avansları hesabı olarak sayılabilir.

2.1.9.1 İhracat Kredisi Hesabı

Hesap planında bu hesap Banka Kredileri ana hesabının yardımcı hesabı olarak düzenlenmiştir. Yapılacak ihracatı finanse etmek için yurt içindeki bankalardan YTL olarak alınan kredilerin izlendiği hesaptır. İhracat için alınan kredi ile bu kredilere tahakkuk eden faizler bu hesabın alacağına, kredi karşılığında ödemeler ise borcuna kaydedilir.

2.1.9.2 İthalat Kredisi Hesabı

İthalatçı; ithal edilen hammadde, malzeme, ticari mal ve maddi duran varlıkların tedarik ve finansmanında banka veya diğer finans kurumu kredisi kullanabilir. İthalat kredilerine tahakkuk eden faizler ithal edilen mal ve hizmetin veya maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir[162].

[161] Gürsoy, a.g.e., s. 61.
[162] Gürsoy, a.g.e., s. 231.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.1.9.3 Döviz Kredisi Hesabı

Bu hesap hesap planında Banka Kredileri ana hesabının yardımcı hesabı olarak düzenlenmiştir. Döviz kredisi ihracat işlemlerinin ve ihracatın geliştirilmesi faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınmış ise ihracattan sağlanan dövizlerle mahsup yoluyla, yatırımların finansmanında kullanmak üzere alınmış ise döviz kredisi karşılığı YTL'nin cari kurdan bir bankaya yatırılması suretiyle transfer edilerek veya ihracattan sağlanan dövizlerle mahsup yoluyla geri ödenir.[163]

2.1.9.4 Yurt Dışı Satıcılar Hesabı

Bu hesap Satıcılar ana hesabının yardımcı hesabıdır. Mal mukabili ithalatta, kredili ithalatta veya bir hizmet ithalatında (navlun, komisyon, sigorta, patent, turizm hizmetleri gibi) yurt dışı satıcılara olan borçların izlendiği hesaptır[164].

2.1.9.5 Dövizli Borç Senetleri Hesabı

Bu hesap Borç Senetleri ana hesabının yardımcı hesabı olarak düzenlenmiştir. Mal ve hizmet alışları dolayısıyla satıcılara verilen yabancı para birimi üzerinden düzenlenmiş olan borç senetlerinin izlendiği hesaptır. Özellikle kabul kredili ödeme şekline göre ithalat yapan işletmelerin kullandıkları hesaptır. Satıcının keşide ettiği poliçenin kabul edildiği veya bononun düzenlendiği tarihte hesap alacaklandırılır. Bu kayıt sırasında kabul veya düzenleme tarihindeki Merkez Bankası döviz satış kuru esas alınır. Senetlerin ödenmesiyle hesap, senet düzenleme veya kabul tarihindeki (aynı senet ile ilgili olarak hesabın borcunda kayıt yapılan) kur ile borçlandırılır[165].

---

[163] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 231.
[164] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 231.
[165] www.dtm.gov.tr/ead/dtdergi/ekimdergi2004

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.1.9.6 Alınan Yurt Dışı Sipariş Avansları Hesabı

Bu hesapta dış ülkelerdeki alıcılardan avans olarak gelen havale veya alınan yabancı paralar izlenir. Yurt dışı alıcılardan gelen havale veya yabancı paralar, havale ve yabancı paranın geldiği tarihteki Merkez Bankası veya ilgili bankanın döviz alış kuru ile değerlenerek hesaba alacak yazılır[166].

2.1.10 Gelir Hesapları

Gelir hesapları arasında; Yurt İçi Satışlar hesabı, Yurt Dışı Satışlar hesabı, Diğer Gelirler hesabı, Kambiyo Karları hesabı, Reeskont Faiz Gelirleri hesabı sayılabilir.

2.1.10.1 Yurt İçi Satışlar Hesabı

İç piyasada yapılan satışların kaydedildiği hesaptır. Yurt içinde yabancı para karşılığı yapılan satışlar da bu hesaba kaydedilir[167].

2.1.10.2 Yurt Dışı Satışlar Hesabı

Yurt dışına mal satışı dolayısıyle yurt dışına düzenlenen faturaların YTL karşılıkları bu hesapta izlenir. Yurt dışına mal satıldığında Yurt Dışı Alıcılar hesabı borçlandırılırken bu hesap alacaklandırılır[168].

2.1.10.3 Yurt Dışı Diğer Gelirler Hesabı

Vergi iadesi, prim gibi sübvansiyonların gelir olarak kaydedildiği hesaptır. Bu hesap, 602. Diğer Gelirler ana hesabı altında oluşturulacak yardımcı hesaplara kaydedilir[169].

---

[166] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 232.
[167] Gürsoy, a.g.e., s. 56.
[168] Gürsoy, a.g.e., s. 63.
[169] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 266.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.1.10.4 Kambiyo Karları Hesabı

Kur farkları ilgili oldukları konulara göre değişik hesaplara kaydedilmektedir.

- Yabancı paranın, alış tarihi ile YTL'ye çevrildiği / işletmeden çıktığı / değerleme tarihi arasında kur yükselmesi,

- Dövizin, Döviz Tevdiat hesabına yatırıldığı tarih ile YTL'ye çevrildiği / işletmeden çıktığı / değerleme tarihî arasında kur yükselmesi,

- Dönem başı kuru ile bir önceki yıldan gelen alacağın veya senedin tahsil edildiği tarih arasında kur yükselmesi ile ilgili lehte kur farkları, 646. Kambiyo Karları hesabına kaydedilir[170].

2.1.10.5 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı

Bu hesap, dönem sonunda borç senetlerinin tasarruf değeri ile değerlenmesi sonucu tasarruf değeri ile itibari değer arasında kalan reeskont tutarının ve dönem başında bir önceki dönemden gelen Alacak Senetleri Reeskont hesabı tutarının devredildiği hesaptır[171].

2.1.11 Gider Hesapları

Gider hesapları arasında, Yurt Dışına Satılan Mamuller Maliyeti hesabı, Yurt Dışına Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabı, Kambiyo Zararları hesabı, İhracat Giderleri hesabı, Numune Giderleri hesabı, Satış İadeleri hesabı ve Satış İskontoları hesabı sayılabilir.

[170] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 266.
[171] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 266.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.1.11.1 Yurt Dışına Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı

İşletmede üretildikten sonra ihraç edilen malların maliyetinin izlendiği, Satılan Mamuller Maliyeti ana hesabının yardımcı hesabıdır. Mal ihraç edildiğinde bu hesap borçlandırılırken, Mamuller hesabı alacaklandırılır[172].

2.1.11.2 Yurt Dışına Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı

Satın alınan ve üzerinde işlem yapılmadan ihraç edilen malların maliyetlerinin izlendiği, Satılan Ticari Mallar Maliyeti ana hesabının yardımcı hesabıdır. Mal ihraç edildiğinde bu hesap borçlandırılırken, Ticari Mallar hesabı alacaklandırıhr[173].

2.1.11.3 Kambiyo Zararları Hesabı

Kambiyo Zararları hesabı, hesap planında Diğer Faaliyetlerden Doğan Gider ve Zararlar grubunda yer almaktadır.

- Yabancı paranın alış tarihindeki kur ile YTL'ye çevrildiği / işletmeden çıkış / değerleme tarihi;

- Dönem başı kur ile bir önceki yıldan gelen alacağın veya alacak senedi tahsil edildiği tarih arasında kur düşmüş ise, kambiyo zararı söz konusudur[174].

2.1.11.4 İhracat Giderleri Hesabı

İhracat ile ilgili giderler 7A seçeneğinde 760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabında, Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler grubunda izlenir.

---

[172] Gürsoy, a.g.e., s. 67.
[173] Gürsoy, a.g.e., s. 67.
[174] www.alomaliye.com/talha_apak_ihracat_bedelleri.htm

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

CIF satışlarda navlun ve sigorta giderleri, bankaların ihracat işlemleri dolayısıyla ihracatçı kuruluşlardan aldıkları komisyonlar ile muhabir banka komisyonları gibi banka giderleri, yurt içinde veya dışında ödenen komisyonlar, ihracat işlerini takib eden gümrük komisyoncusunun ücreti, gümrük komisyoncusunun yaptığı giderler ve konsolosluk harcı, komisyoncu ücreti, menşe şahadetnamesi gideri, varsa ihracatçının ödediği Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, İhracatçılar Birliğine ödenen nisbi aidatlar gibi diğer giderler ihracat ile ilgili giderlerdir[175].

İhracat giderleri aşağıdaki gibi bölümlenebilir:

- Navlun gideri

CIF satışlarda navlunun satıcı tarafından ödenmesi, satıcının asli faaliyetlerinden sayıldığından, bu giderler gelir tablosunda brüt satışlardan indirilmeyip, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabında ihracat gideri olarak gösterilmelidir.

- Sigorta gideri

CIF satışlarda sigortanın satıcı tarafından ödenmesi, satıcının aslı faaliyetlerinden sayıldığından, bu giderler gelir tablosunda brüt satışlardan indirilmeyip, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabında ihracat gideri olarak gösterilmelidir[176].

- Banka gideri

Bankaların ihracat ile ilgili olarak aldıkları komisyon, faiz, muhabir banka gideri ve diğer giderler ihracat giderleri ile ilgili alt hesaplara kaydedilebilirler[177].

- Gümrük komisyoncusu ücreti

Serbest meslek faaliyeti icra eden gümrük komisyoncuları serbest meslek makbuzu, şirket olarak faaliyet gösteren gümrük komisyoncuları ise fatura düzenler[178].

[175] www.alomaliye.com/talha_apak_ihracat_bedelleri.htm
[176] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 273.
[177] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 273.
[178] www.alomaliye.com/talha_apak_ihracat_bedelleri.htm

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Ödenen komisyonlar ve pazarlama giderleri

Yurt içinde ve dışında ihracat ile ilgili olarak ödenen komisyonlar ve pazarlama giderleri ihracat giderleri ile ilgili hesabın alt hesabında izlenebilir. İhracat ile ilgili olarak yurt içindeki kurumlara ödenen komisyonlar ve pazarlama harcamaları KDV'ye tabidir. İhracat ile ilgili olarak yurt dışındaki komisyonculara ödenen komisyonlar, yurt dışında komisyoncunun, hizmeti yurt dışında vermesinden ve Türkiye'deki firmanın bu hizmetten yurt dışında yararlanmış olmasından dolayı, KDV'ye tabi değildir[179].

- Diğer giderler

Konsolosluk harcı, menşe şahadetnamesi giderleri, gözetim şirketi giderleri, yükleme giderleri, tartı analiz giderleri, ulaşım giderleri diğer giderlere örnektir. Bu giderler ile ilgili harcamaların bir kısmı gümrük komisyoncusu tarafından yapılmakta ve ihracatçıya dekont edilmektedir. İhracatçı açısından gider kaydı için dekont değil, dekontun ekindeki belgeler esastır. Dekont ekindeki belgelerin ihracatçı adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. Gümrük komisyoncusunun kendi adına aldığı bir belgeyi veya kendi gider pusulasını dekont ekinde ihracatçıya aktarması yasal değildir[180].

2.1.11.5 Numune Giderleri Hesabı

Numune gideri, bir pazarlama ve satış gideridir. Dolayısıyla hesap planında 760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ana hesabının altında çeşitli giderler grubunda yer alır[181].

2.1.11.6 Satış İadeleri Hesabı

Satış İadeleri hesabı, yurt dışından gelen iadeler için ise konunun önemine göre ayrı bir hesap grubu oluşturmakta yarar vardır[182].

---

[179] Gürsoy, a.g.e., s. 67.
[180] Gürsoy, a.g.e., s. 68.
[181] Gürsoy, a.g.e., s. 68.
[182] www.alomaliye.com/talha_apak_ihracat_bedelleri.htm

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.1.11.7 Satış İskontoları Hesabı

Satış ve ihracat faturasının düzenlenmesinden sonra yapılan her türlü tutar nakit veya miktar iskontoları bu hesapta izlenir. Yapılan iskontolar borç kaydedilir. 611. Satış İskontoları hesabı, dönem sonunda 690. Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılarak kapatılır[183].

2.1.12 Diğer İndirimler Hesabı

Cari dönemdeki yurt dışı satış ile ilgili olumlu kur farkı, satışı arttıran unsur olarak 601. Yurt Dışı Satışlar hesabına ilave edilmektedir. Olumsuz kur farkları ise işletmenin elinde olmayan nedenlere dayanan, brüt satışı eksilten işlemdir. Olumsuz kur farkının 612. Diğer İndirimler hesabının altında yardımcı hesap olarak İhracat Kur Farkı İndirimi olarak izlenmesi yararlı olur[184].

2.1.13 Satış ve Satış Maliyeti Hesapları

Dış ticaret ile ilgili işletmelerde, özellikle ticari malı satın aldıktan sonra üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan ihraç eden, aracı ihracatçı kurumlarda her bir parti ihracattan, kur farkları dahil ne kar elde edildiğinin bilinmesi önemlidir. Her bir parti ihracatın toplam maliyeti ve hasılatının muhasebe kayıtlarından elde edilmesi istendiği takdirde ya gelir ve gider hesapları ile ilgili bölümde açıklandığı gibi bilgisayar programlarından yararlanılacak ya da hesap planında boş bırakılan hesap grupları parti maliyet ve hasılatını verecek şekilde düzenelecektir[185].

2.1.13.1 Yurt Dışı Satışlar Hesabı

İşletmenin esas faliyet konusu ile ilgili olarak yurt dışına yaptığı mal ve hizmet satış tutarının izlendiği hesaptır. Yurt dışı alıcıya satış yapıldığında, satış tutarı bu hesaba alacak kayıt edilir. Ihracat bedelinin tahsili ile ortaya çıkan olumlu kur farkları cari dönem içinde bu hesaba alacak, olumsuz kur farkları ise satış indirimleri (612. Diğer

[183] www.alomaliye.com/talha_apak_ihracat_bedelleri.htm
[184] Gürsoy, a.g.e., s. 64.
[185] Gürsoy, a.g.e., s. 64.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

İndirimler hesabına) borç kaydedilir. 601. Yurt Dışı Satışlar hesabı dönem sonunda 690. Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılarak kapatılır[186].

2.1.13.2 Yurt Dışı Satışların Maliyeti Hesabı

Hesap planında 8. grupta yer alan Yurt Dışı Satışların Maliyeti hesabı bir parti ihracat ile ilgili ihraç edilen malın alış maliyetini, CIF satışta navlun ve sigortayı, banka giderlerini, gümrük komisyoncusu ücretini, gümrük komisyoncusu giderlerini, kambiyo giderlerini ve konsolosluk harcı, İhracatçılar Birliği nisbi aidatı gibi giderleri kapsayan diğer giderleri birarada gösterir[187].

2.1.14 Finansal Nitelikte Olmayan Hesaplar

Nazım Hesaplar işletmenin varlıkları ve bu varlıkların finansmanında kullanılan kaynaklar üzerinde olumlu veya olumsuz etkisi olmayan, sonuç hesaplarını ilgilendirmeyen işlemlerin muhasebe kayıtlarına aktarılması ile açılan hesaplardır.

Nazım Hesaplarda izlenen işlemler işletmenin özvarlığında kıymet hareketlerine neden olmayan, ya da işlemin yapıldığı anda kıymet hareketi meydana getirmeyen, ancak ileri bir tarihte kıymet hareketine neden olabilecek işlemlerdir.

2.1.14.1 İthalat İşlemleri İle İlgili Nazım Hesaplar

İthalat dolayısıyla açtırılacak akreditiflerin mal bedelleri, İthalat Siparişinden Borçlular hesabına borç, İthalat Siparişinden Alacaklılar hesabına alacak yazılır. İthalat Siparişinden Borçlular hesabının yardımcı hesabını siparişten borçlu olan firma, İthalat Siparişinden Alacaklılar hesabının yardımcı hesabını ise alacaklı bankalar oluşturur[188].

---

[186] Gürsoy, a.g.e., s. 63.
[187] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 281.
[188] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 281.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.1.14.2 İhracat İşlemleri İle İlgili Nazım Hesaplar

İhracat işlemlerinde akreditifin açıldığı ihracatçıya bildirilince ihraç olunacak mal bedeli İhracat Siparişinden Borçlular hesabının borcuna, İhracat Siparişinden Alacaklılar hesabının alacağına kaydedilir. İhracat Siparişinden Borçlar hesabının yardımcı hesabı borçlu banka, İhracat Siparişinden Alacaklılar hesabının yardımcı hesabı ise ithalatçı firmadır[189].

2.1.14.3 Geçici Kabul Yoluyla İthalat İle İlgili Nazım Hesaplar

Gümrük Kanununun 118. maddesine göre tamamlayıcı veya değerlendirici ya da değiştirici az veya çok bir işçilik gördükten sonra yan mamul veya mamul hale getirilen eşya ile bunların ihracında ambalaj maddesi olarak kullanılmak üzere veya üzerlerine takılmak amacıyla tekrar yurt dışına çıkartılmak üzere geçici olarak ithal edilen ham, yan mamul veya mamul maddelerin izlendiği hesaptır[190].

2.1.14.4 Teminat Mektupları

Banka teminat mektubu, teminat veren banka ile teminat alan muhatap arasında garanti niteliği taşır. Bankalar tarafından verilen teminat mektupları, diğer teminat türlerine göre daha sağlam ve güvenilir olup kolay, masrafsız ve hızlı bir şekilde elde edilebilme ve paraya çevrilerek alacağı karşılayabilme özelliklerini taşımaktadır[191].

2.2 İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBESİ

İhracat işlemlerinin muhasebesi, fiili ihracat ve ödeme şekillerine göre ihracat kayıtları olmak üzere iki bölümde incelenebilir.

---

[189] www.alomaliye.com/talha_apak_ihracat_bedelleri.htm
[190] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 282.
[191] Şanlı, Ekşi, a.g.e., s.204.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.2.1 Fiili İhracat

Fiili ihracat, Gümrük İdaresi tarafından, ihracat GB'nin arka sayfasında ya da ön yüzünde "belge kontrolü uygundur" veya "fiili ihracat tarihidir" ibaresi yer alan mührün üzerindeki tarihten itibaren ihracatın gerçekleşmesi ve ihracata konu olan malın yurt dışı ediliş eylemidir[192].

İhracatın muhasebe kaydı işlemi, ihracatı yapan işletmenin,

- İmalatçı-ihracatçı firma
- İhraç kaydı ile satış yapan firma
- İhracatçı firma

olması haline göre üç bölümde incelenebilir.

2.2.1.1 İmalatçı-İthalatçı Firmada İhracat

İmalatçı, ihracatçı firma ihraç edilecek malı kendisi üreten ve aynı zamanda ihraç eden firmadır.

İhracat kaydında dikkat edilecek hususlar[193];

- Fatura düzenleme tarihi üzerinden ihracatın muhasebe kaydı yapılmamalıdır.
- Yurt dışı satışının kaydedileceği tarih, fiili ihracat tarihidir.
- İhracatın kaydında dikkate alınacak döviz kuru, ihracat GB'de yer alan fiili ihracat tarihi kurudur.

[192] Gürsoy, a.g.e., s. 72.
[193] Gürsoy, a.g.e., s. 74.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- 120. Alıcılar hesabına ihracat bedeli kadar borç kaydedilir.

- İhracatta KDV istisnası vardır. Dolayısıyla imalatçı işletmelerde, ihracat yevmiye kaydında 601. Yurt Dışı Satış hesabına ihracat bedeli kadar alacak kaydedilir. 391. Hesaplanan KDV tutarı yer almaz.

- Yevmiye kaydı açıklamasında fatura ve GB numaralarını yazmak iç denetim açısından yararlı olur.

2.2.1.2 İhraç Kaydıyla Satış Yapan Firmada İhracat Kaydı

İhraç kaydıyla satış yapan firmalar üretim işletmeleridir. Bu firmalar malı üretir ve ihraç kaydıyla satış faturası düzenlemek suretiyle malı yurt içinde ihracatçı firmaya satar. İhracatçı firma ise malı ihracat yönetmeliği esaslarına göre ihraç eder.

İhraç kaydıyla satış kaydında dikkat edilecek hususlar[194]:

- İhraç kaydıyla satış muhasebe kaydı, fatura düzenleme tarihi üzerinden yapılır.

- İhraç kaydıyla satış muhasebe kaydında, KDV kanununa göre, ihracatçı alıcılardan KDV alınmamakta tecil edilmektedir. Dolaysıyla 120. Alıcılar hesabına satış tutarı kadar, tahsil edilmeyen KDV için ise 192. Diğer KDV (Tecil Edilebilir KDV) hesabına KDV tutarı kadar borç kaydı yazılır.

- İhraç kaydıyla satış muhasebe kaydında, 600. Yurt İçi Satış hesabına satış tutarı kadar, 391. Hesaplanan KDV hesabına ise tecil edilebilir KDV tutarı kadar alacak kaydedilir.

- Alıcı firmadan KDV tutarı tahsil edilmez.

[194] Gürsoy, a.g.e., s. 75.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Yevmiye kaydı açıklamasında fatura nosu ve "ihraç kaydıyla mal satışı" ibaresinin yer alması iç denetim açısından yararlı olur.

- Yurt dışı satışı, ihracatçı tarafından, ihracatı izleyen ay başından itibaren üç ay içinde yapılması gerekir.

2.2.1.3 İhracatçı Firmada İhracat Kaydı

İhracatçı firmalar ihraç edecekleri malları yurt içinden veya yurt dışından satın alır. Satın aldığı malları ihracat yönetmeliği esasları dahilinde ihraç eder.

İhracatçı firmanın ihraç kaydında dikkat edilecek hususlar[195]:

- Yurt dışı satışın kaydedileceği tarih fiili ihracat tarihidir.

- İhracatın kaydında dikkate alınacak döviz kuru, ihracat GB'sinde yer alan fiili ihracat tarihi döviz kurudur.

- İhracatta KDV istisnası vardır. Dolayısıyla ihracatçı işletmelerde, ihracat yevmiye kaydında 601. Yurt Dışı Satış hesabına ihracat bedeli kadar alacak kaydedilir. 391. Hesaplanan KDV yer almaz.

- 120. Alıcılar hesabına ihracat bedeli kadar borç kayıt edilir.

- Yevmiye kaydı açıklamasında fatura ve GB numaralarını yazmak iç denetim açısından yararlı olur.

2.2.2 Ödeme Şekillerine Göre İhracat Kaydı

Ödeme şekillerine göre ihracat kaydı, peşin ödeme şeklinde ihracat kaydı, mal mukabili ödeme şeklinde ihracat kaydı, vesaik mukabili ödeme şeklinde ihracat

[195] Gürsoy, a.g.e., s. 78.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

kaydı ve akreditif şeklinde ihracat kaydı olarak ayrılır.

2.2.2.1 Peşin Ödeme Şeklinde İhracat Kaydı

Peşin ihracat işlemlerinde önce yurt dışındaki alıcı firma tarafından mal bedeli ihracatçı firmaya transfer edilir. Bu durumda gelen mal bedeli tutarı döviz alış kuru ile Türk Lirasına çevrilerek 102. Bankalar hesaba borç, 340. Alınan Sipariş Avansları hesabına alacak kaydedilir[196].

102. BANKALAR	xxx	
102.01...Bankası	xxx	
340. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		xxx
340.02...Alınan Sipariş Avansları		xxx
/		

Giderlerini fiili maliyet yöntemiyle izleyen ve 7 / A seçeneğini kullanan bir firmada giderler, gerçekleşen tutarlar üzerinden 760. Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabına borç kaydedilir[197].

/		
760. PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERİ	xxx	
760.03. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	xxx	
102. BANKALAR		xxx
102.01...Bankası		xxx
/		

Alınan sipariş avansına ait ihracatın siparişi tamamlanıp yurt dışı edildiğinde aşağıdaki şekilde kaydedilir[198]:

[196] Mehmet MAÇ, "Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 9 Sayı: 103, Ankara, 2001, s. 83.
[197] Ataman, Sümer, a.g.e., s. 83.
[198] Gürsoy a.g.e., s. 116.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

/

120. ALICILAR	xxx	
120.02...Firması	xxx	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		xxx
601.01...İhracatı		xxx

/

Alınan sipariş avansının, ihracatının gerçekleşmesinden sonra kapanışı aşağıdaki şekilde kaydedilir.

/

340. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	xxx	
340.02. Alınan Sipariş Avansları	xxx	
612. DİĞER İNDİRİMLER	xxx	
612.09. İhracat Kur Farkı Giderleri	xxx	
120. ALICILAR		xxx
120.02...Firması		xxx

/

2.2.2.2 Mal Mukabili Ödeme Şeklinde İhracat Kaydı

Mal mukabili ihracat işlemlerinde, mal bedelinin tahsilatı fiili ihracat tarihinden sonra yapıldığından, yevmiye kayıtlarındaki farklılık mal bedelinin kaydedilmesinde ortaya çıkmaktadır. Mal mukabili ihracat işlemlerinde ihracatçı firma tarafından mallar, alıcı firmaya sevk edilerek, malların faturası ile diğer ilgili vesaik alıcı firmaya gönderilir. Bu durumda ihracatçı firma satış tutarını döviz alış kuru üzerinden YTL'ye çevirerek 120. Alıcılar hesabına borç aynı tutar kadar 601. Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak kaydeder[199].

/

120. ALICILAR	xxx	
120.02...Firması	xxx	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		xxx
601.01...İhracatı		xxx

/

[199] Eyüp YÜCEL, **Dış Ticaret ve Genel Kavramlar**, İSMMO Yayımları, İstanbul, 2000, s. 86.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

İhracat gerçekleştikten sonra alıcı firma mal bedelini ihracatçı firmaya transfer eder. Bu durumda ihracatçı firma gelen mal bedelini döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek 102. Bankalar hesabına borç, 120. Alıcılar hesaba bakiyesi kadar alacak ve mal bedelinin geldiği tarihteki döviz alış kuru ile mal faturasının kaydedildiği tarihteki döviz alış kuru arasındaki fark kadar 601. Yurt Dışı Satışlar hesaba alacak kaydeder[200].

/

102. BANKALAR	xxx	
102.01...Bankası	xxx	
120. ALICILAR		xxx
120.02...Firması		xxx
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		xxx
601.02. Kur Farkları		xxx

/

İhracat işlemi ile ilgili yurt içi nakliye giderleri aşağıdaki şekilde kaydedilir[201].

/

760. PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERİ	xxx	
760.02. İhracat Giderleri	xxx	
760.02.03. Yurt İçi Nakliye Gideri		
		xxx
191. İNDİRİLECEK KDV		xxx
191.02. İhracat Nakliyesine Ödenen KDV		
100. KASA		xxx
100.01. Merkez YTL Kasası		xxx

/

2.2.2.3 Vesaik Mukabili Ödeme Şeklinde İhracat Kaydı

Vesaik mukabili ihracat işlemlerinde, önce mallar ihracatçı tarafından yurt dışındaki alıcıya sevk edilir. Daha sonra malların faturası ile birlikte diğer ilgili vesaik de banka aracılığı ile yurt dışındaki alıcıya gönderilir. Alıcı firma mal bedelini transfer

[200] Ahmet KIZIL, Mecide SOĞUR **İhracat-İthalat İşlemleri Muhasebe Uygulaması**, Der Yayımları, İstanbul, 1997, s. 91.
[201] Gürsoy, a.g.e., s. 120.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

ederek vesaikini bankadan alır. Bu durumda ihracatçı firma gelen mal bedelini döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek 102. Bankalar hesabına borç, 601. Yurt Dışı Satışlar hesabına alacak kaydeder[202]. Fatura kesin tarihi ile tahsil tarihi arasındaki kur farkı 612. Diğer İndirimler hesabında izlenir.

102. BANKALAR	xxx	
102.02...Bankası	xxx	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		xxx
601.01...İhracatı		xxx

İhracat bedelinin tahsili aşağıdaki şekilde kaydedilir[203].

102. BANKALAR	xxx	
102.02...Bankası	xxx	
612. DİĞER İNDİRİMLER	xxx	
612.09. İhracat Kur Farkı Giderleri	xxx	
120. ALICILAR		xxx
120.02...Firması		xxx

İhracat işlemi ile ilgili Gümrük Müşavirliği'ne yapılan komisyon ödemesinin çekle yapıldığı durumda muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde kaydedilir.

[202] Ataman ve Sümer, a.g.e., s. 297.
[203] Gürsoy, a.g.e., s. 122.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

/

760. PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERİ	xxx	
760.02. İhracat.Giderleri		
760.02.05. Yurt İçi Gümrük Müşavirliği Gideri	xxx	
191. İNDİRİLECEK KDV	xxx	
191.03. Gümrük Müş. Ödenen KDV	xxx	
103 VER. ÇEKLER ÖDEME EMİR.		xxx
103.04...Bankası Çekleri		xxx

/

2.2.2.4 Akreditifli Ödeme Şeklinde İhracat Kaydı

Akreditif, ödeme şekline göre vadeli akreditif, görüldüğünde ödemeli akreditif (sight akreditif), ve kabul kredili ödeme şeklinde ihracat olarak sınıflandırılmaktadır.

- Vadeli akreditif

Vadeli akreditifte ihracatçı yurt dışındaki alıcıya proforma fatura gönderir. Buna karşılık alıcı tarafından akreditif açılır. Alıcının açtığı akreditif aracı banka vasıtasıyla ihracatçının eline ulaştığı zaman, mallar ihracatçı tarafından alıcıya sevk edilir. Daha sonra ihracatçı tarafından akreditif koşullarına göre tanzim edilen vesaikle aracı bankaya müracaat edilir. Aracı banka tarafından vesaikin akreditif koşullarına uygunluğu kontrol edilerek vesaik alıcı firmaya gönderilir[204]. Bu durumda ihracatçı firma mal bedeli kadar 120. Alıcılar hesaba borçlu, 601. Yurt Dışı Satışlar hesaba alacak kaydeder[205].

/

120. ALICILAR	xxx	
120.01...Bankası	xxx	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		xxx
601.02...İhracatı		xxx

/

[204] Yücel, a.g.e., s. 90.
[205] Kızıl ve Şoğur, a.g.e., s. 102.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Akreditifin vadesi geldiği zaman aracı banka tarafından akreditif bedeli ihracatçı firmaya ödenir. Bu durumda ihracatçı firma tarafından yapılan tahsilat tutarı kadar 102. Bankalar hesaba borç, 120. Alıcılar hesaba bakiyesi kadar ve 601. Yurt Dışı Satışlar hesabına akreditifin açıldığı tarihteki döviz alış kuru ile tahsil tarihindeki döviz alış kuru arasındaki fark kadar alacak kaydedilir.

/

102. BANKALAR	xxx	
102.01...Bankası	xxx	
120. ALICILAR		xxx
120.03...Firmasi		xxx
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		xxx
601.02. Kur Farkları		xxx

/

- Görüldüğünde ödemeli akreditif (sight akreditif)

Gerekli belgelerin görülerek lehtara ödemede bulunması şartıyla açılan akreditif türüne "görüldüğünde ödemeli akreditif" denir. Buna göre alıcı firmanın açtığı akreditifin bilgileri aracı banka vasıtasıyla ihracatçının eline ulaştığı zaman, mallar ihracatçı tarafından sevk edilir. Daha sonra ihracatçı tarafından akreditif koşullarında belirtilen belgeler tanzim edilerek aracı bankaya müracaat edilir. Aracı banka tarafından vesaikin akreditif koşullarına uygunluğu kontrol edilerek ihracatçıya ödeme yapılır. Bu durumda ihracatçı tarafından tahsil edilen mal bedeli kadar 102. Bankalar hesabına borç, 601. Yurt İçi Satışlar hesabına alacak kaydedilir[206].

/

102. BANKALAR	xxx	
102.01...Bankası	xxx	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		xxx
601.02…İhracatı		xxx

/

[206] Mesut BİLGİNER **Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar**, Gazi Kitabevi, Niğde, 2004, s. 212.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Kabul kredili ödeme şeklinde ihracat

İhracat işlemi aşağıdaki şekilde kaydedilir[207].

120. ALICILAR	xxx	
120.02...Firması	xxx	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		xxx
601.02...İhracatı		xxx

Kabul kredili ödeme şeklinde, ihracatçının gönderdiği poliçelerin, ithalatçı tarafından kabul edilmesi halinde aşağıdaki yevmiye kaydı düzenlenir.

121. ALACAK SENETLERİ	xxx	
121.02. Yabancı Paralı Alacak Senetleri	xxx	
121.02.01. Portföydeki YPAS		
120. ALICILAR		xxx
120.02...Firması		xxx

Yurt dışı alıcının imzaladığı (kabul ettiği) portföydeki yabancı para cinsinden düzenlenmiş olan poliçe vadesi gelmeden önce portföydeki Yabancı Para Alacak Senetleri (YPAS) hesabından, Tahsildeki YPAS hesabına devir edilir. Senet bankada vadesine kadar tahsilde bekletilir[208].

[207] Gürsoy, a.g.e., s. 128.
[208] Gürsoy, a.g.e., s. 129.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

/

121. ALACAK SENETLERİ	xxx	
121.02. Yabancı Paralı Alacak Senetleri	xxx	
121.02.02. Tahsildeki YPAS		
121. ALACAK SENETLERİ		xxx
121.02. Yabancı Paralı Alacak Senetleri		xxx
121.02.01. Portföydeki YPAS		

/

Yurt dışı ithalatçı firmanın imzaladığı Portföydeki yabancı para cinsinden düzenlenmiş olan poliçe vadesi geldiğinde tahsil edilir. Senet tahsil edildiğinde işlem günündeki döviz kuru esas alınır.

/

102. BANKALAR	xxx	
102.02...Bankası	xxx	
121. ALACAK SENETLERİ		xxx
121.02. Yabancı Paralı Alacak Senetleri		xxx
121.02.02. Tahsildeki YPAS		xxx
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		xxx
601.02. Kur Farkları		xxx

/

2.3 İTHALAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBESİ

İthalat işlemlerinin muhasebesi, ithalat işlemlerinde kullanılan hesaplar ve ödeme şekillerine göre ithalat kaydı olarak incelenebilir.

2.3.1 İthalat İşlemlerinde Kullanılan Hesaplar

İthalat işlemlerinin muhasebe kayıtlarında; stok ile ilgili ithalatın maliyetine dahil edilecek mal bedeli ve girdiler, ithalatın tamamlanması aşamasına kadar 159. Verilen Sipariş Avansları hesabında izlenir. Maddi duran varlık ile ilgili ithalatın

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

maliyetine dahil edilecek mal bedeli ve girdiler ise ithalatın tamamlanması aşamasına kadar 259. Verilen Avanslar hesabının alt hesaplarında toplanır[209].

İthalat tamamlandıktan sonra 159. Verilen Sipariş Avansları hesabında biriken tutarlar ilgili stok hesaplarına, 259. Verilen Avanslar hesabında biriken tutarlar ise ilgili Maddi Duran Varlık hesaplarına aktarılır ve Verilen Avans hesapları kapatılır.

2.3.2 Ödeme Şekillerine Göre İthalat Kaydı

Ödeme şekillerine göre ithalat kaydı, peşin ödeme şeklinde ithalat kaydı, mal mukabili ödeme şeklinde ithalat kaydı, vesaik mukabili ödeme şeklinde ithalat kaydı ve akreditifli ödeme şeklinde ithalat kaydı olarak sınıflandırılabilir.

2.3.2.1 Peşin Ödeme Şeklinde İthalat Kaydı

Peşin ithalat işlemlerinde ilk olarak ithalatçı firma tarafından yurt dışındaki satıcı firmaya mal bedeli transfer edilir. Bu durumda yapılan transfer tutarı döviz satış kuruyla Türk Lirasına çevrilerek 159. Verilen Sipariş Avansları hesabına borç, 102. Bankalar hesabına alacak kaydedilir[210].

	/		
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		xxx	
159.01. Verilen Yurt dışı Sipariş.Avansları		xxx	
102. BANKALAR			xxx
102.02...Bankası			xxx
	/		

Mal bedeli transfer edilirken banka tarafından alınan masraflar 159. Verilen Sipariş Avansları hesabına borç, 102. Bankalar hesabına alacak kaydedilir.

[209] Nuri DEĞER, "İthalat İşlemlerinde KDV Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 62, Ankara, 1998, s. 48.
[210] Selek, a.g.e., s. 76.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

/

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	xxx	
159.03. İthalat Sipariş Giderleri	xxx	
102. BANKALAR		xxx
102.02...Bankası		xxx

/

İthalat için yurt içi ve yurt dışı nakliye ödemesi ve bu ödemenin nakit yapılması durumunda aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapılır[211].

/

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	xxx	
159.04. Nakliye Giderleri	xxx	
191. İNDİRİLECEK KDV	xxx	
191.04. İthalat Nakliye KDV	xxx	
100 KASA		xxx
100.02. Merkez Amerikan Doları (USD) Kasası		xxx

/

İthal edilen mal için sigorta ödemesi ve bu ödemenin çekle yapılması durumunda aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapılır[212].

/

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	xxx	
159.05. Sigorta Giderleri	xxx	
103. VERİLEN ÇEKLER ÖDEME EMİRLERİ		xxx
103.02...Bankası Çekleri		xxx

/

İthal edilen mal için, gümrük ve bu ödemenin nakit olması durumunda aşağıdaki yevmiye kaydı yapılır.

[211] Gürsoy, a.g.e., s. 162.
[212] Bilginer, a.g.e., s. 223.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

/

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	xxx	
159.06. Gümrük Vergisi	xxx	
159.07. Gümrükte Ödenen Damga Vergisi	xxx	
159.08. Gümrük Masrafları	xxx	
100. KASA		xxx
100.01. Merkez YTL Kasa		xxx

/

İthalatın fiilen gerçekleştiği tarihe kadar oluşan maliyet bedeli, eğer ithal edilen mal ilk madde malzeme ise 150. İlk Madde Malzeme hesabına, ticari mal ise 153. Ticari Mallar hesabına borç, 159. Verilen Sipariş Avansları hesabına alacak kaydedilir. Böylece 159 nolu hesap kapatılmış olur.

153. TİCARİ MALLAR	xxx	
153.01...Malı	xxx	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		xxx
159.03. İthalat Sipariş ve Giderleri		xxx
159.04. Nakliye Gideri		xxx
159.05. Sigorta Gideri		xxx
159.06. Gümrük Vergisi		xxx
159.07. Gümrükte Ödenen Damga Vergisi		
159.08. Gümrük Masrafları		xxx

2.3.2.2 Mal Mukabili Ödeme Şeklinde İthalat Kaydı

Mal mukabili ithalat işleminde mal bedelinin ithalat fiilen yapıldığı tarihten sonra ödenmesi nedeniyle yapılacak yevmiye kayıtlarında farklılık olmaktadır. Çünkü mal mukabili ithalat işlemlerinde yurt dışındaki satıcı firma tarafından mallar sevk edilirken malın faturası ve ilgili vesaik de ithalatçı firmaya gönderilir. İthalatçı firma ise malın faturasını 159. Verilen Sipariş Avansları hesabına borç, 320. Satıcılar hesabına alacak kaydeder. Malın faturası, fatura tarihindeki döviz satış kuru ile Türk Lirasına çevrilerek muhasebeleştirilir[213].

[213] Yücel, a.g.e., s. 79.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

/

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	xxx	
159.03. İthalat Sipariş Gideri	xxx	
320. SATICILAR		xxx
320.02...Firması		xxx

/

İthalat fiilen gerçekleştikten sonra ithalatçı firma tarafından mal bedeli ihracatçı firmaya transfer edilir. Bu durumda 320. Satıcılar hesabına alacak bakiyesi kadar borç kaydedilir. Bununla beraber fatura tarihindeki döviz satış kuru ile mal bedelinin transfer edildiği tarihteki döviz satış kuru arasındaki fark kadar 159. Verilen Sipariş Avansları hesabına borç kaydedilir. Transfer edilen tutar ise 102. Bankalar hesabına alacak kaydedilir. Böylece oluşan kur farkları ithal edilen malın maliyetine dahil edilmektedir[214].

/

320. SATICILAR	xxx	
320.02…Firması	xxx	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	xxx	
159.03. İthalat Sipariş Giderleri	xxx	
102. BANKALAR		xxx
102.02...Bankası		xxx

/

İthalatın fiilen tamamlandığı tarihte 159. nolu hesap, ithalatın konusu ticari mal ise 153. Ticari Mallar hesaba, ilk madde ise 150. İlk Madde Malzeme hesaba aktarılarak kapatılır.

/

153. TİCARİ MALLAR	xxx	
153.01. X Malı	xxx	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		xxx
159.03. İthalat Sipariş Giderleri		xxx

/

[214] Ahmet AKIN "İthalat İşlemleri ve Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları**"**, **Bilanço Dergisi**, Yıl: 3, sayı: 22, Bursa, 2001, s. 31.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Ancak ithalatı tamamlanmış olan mal iç piyasaya satılmış ise 159. Verilen Sipariş Avansları hesabının 153 nolu veya 150 nolu hesaba devredilerek kapatıldığından mal bedelinin daha sonra transfer edilmesiyle ortaya çıkan kur farkının aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmesi gerekir[215].

320. SATICILAR		xxx	
320.02...Firması		xxx	
656. KAMBİYO ZARARLARI		xxx	
656.06. İthalat Kur Farkı Zararları		xxx	
102. BANKALAR			xxx
102.01...Bankası			xxx

2.3.2.3 Vesaik Mukabili Ödeme Şeklinde İthalat Kaydı

Vesaik mukabili ithalat işlemlerinde yurt dışındaki satıcı firma tarafından mallar ithalatçı firmaya sevk edilirken malın faturası ve ilgili vesaik banka aracılığı ile ithalatçı firmaya gönderilir. İthalatçı firma fatura bedelini ihracatçı firmaya transfer ederek bankadan mal ile ilgili vesaikini alarak ithalatını fiilen gerçekleştirir. Bu durumda yapılan transfer tutarı kadar 159. Verilen Sipariş Avansları hesabına borç, 102. Bankalar hesabına alacak kaydedilir[216].

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		xxx	
159.03. İthalat Sipariş Giderleri		xxx	
102. BANKALAR			xxx
102.01...Bankası			xxx

[215] Akın, Hakan, a.g.e., s. 31.
[216] Yücel, a.g.e., s. 80.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

2.3.2.4 Akreditifli Ödeme Şeklinde İthalat Kaydı

İthalat işlemlerinde en sık kullanılan yöntem akreditifli ödeme yöntemidir. Akreditif, ithalatçının talebi üzerine bankası tarafından peşin yatırılarak veya ihracatçı tarafından belirlenen bir vadede ödenmek suretiyle (vadeli akreditif) açılabilmektedir[217].

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, "yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili yapılan avans ödemeleri" 159. Verilen Sipariş Avansları hesabında izlenmektedir[218].

Akreditif açma işlemi için banka hesabından akreditif masraf ödemesi yapıldığı durumda aşağıdaki yevmiye kaydı yapılır[219].

/

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	xxx	
159.03. İthalat Sipariş Giderleri	xxx	
102. BANKALAR		xxx
102.01...Bankası		xxx

/

İthalata konu olan malın fiili ithalat tarihi itibariyle Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz kuru üzerinden hesaplanan satıcıya ödenecek mal bedelinin kaydı[220];

/

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	xxx	
159.01. Verilen Yurt Dışı Sipariş Avansları	xxx	
320. SATICILAR		xxx
320.02...Firması		xxx

/

[217] Seha SELEK ve Seçkin GÖNEN "Dış Ticaret İşlemlerinden Akreditifli Ödeme Şeklinin Muhasebeleştirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, sayı: 27, Ankara, Nisan 2005, s. 20.
[218] Süleyman YÜKÇÜ, **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2004, s. 317.
[219] Bilginer, a.g.e., s. 226.
[220] Bilginer, a.g.e., s. 226.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Mal bedelinin transfer edildiği tarihte 320. Satıcılar hesabına kendi bakiyesi kadar borç kaydedilir. Olumsuz kur farkları 159. Verilen Sipariş Avansları hesabına kaydedilir. Transfer edilen toplam tutar ise döviz satış kuruyla 102. Bankalar hesabına alacak kaydedilir.

320. SATICILAR	xxx	
320.02...Firması	xxx	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	xxx	
159.03. İthalat Sipariş Giderleri	xxx	
102. BANKALAR		xxx
102.01...Bankası		xxx

Bu durumda 159. Verilen Sipariş Avansları hesabının alt hesaplarında aktarma işlemi yapılması ve yurtdışı avansının ithalat sipariş giderine devredilmesi gerek-mektedir[221].

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	xxx	
159.03. İthalat Sipariş Giderleri	xxx	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		xxx
159.01. Verilen Yurt Dışı Sipariş Avansları		xxx

İthalatın fiilen tamamlandığı tarihte 159 nolu hesap, ithalatın konusu ticari mal ise 153 nolu hesaba, ilk madde malzeme ise 150 nolu hesaba aktarılarak kapatılır.

153. TİCARİ MALLAR	xxx	
153.01. X Malı	xxx	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		xxx
159.03. İthalat Sipariş Giderleri		xxx

[221] Hayrettin ERDEM "Verilen Avansların Gelir Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 62, Ankara, Şubat 1998, s. 90.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

3 BİR MODEL İŞLETMEDE İTHALAT VE İHRACAT İŞLEMLERİ ÖRNEĞİ

Model işletmede ihracat işlemleri yurt dışı ihracat işlemleri örneği ve ihraç kaydıyla satış işlemleri örneği olarak açıklanmaktadır. İthalat işlemleri ise ilk madde malzeme ithalatı örneği incelenmektedir.

3.1 İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİ

Model işletme, hammaddesi olan sıcak sacın, galvanizleme, boyama ve formlama proseslerini gerçekleştirerek ilgili sektörlere satış yapmaktadır. Ürün gamı, tümü galvanizli olmak üzere rulo, düz levha, trapez levha, oluklu levha, stor levha ve yapı profilidir. Ürünlerini 47 değişik ülkeye ihraç etmekte olup, hammadde ihtiyacı için ithalat işlemleri gerçekleştirmektedir.

3.2 MODEL İŞLETMEDE ÖRNEK İHRACAT İŞLEMLERİ

Model işletme, yurt içine ihraç kayıtlı satış yapmakta ve yurt dışına ticari mal ihraç etmektedir.

3.2.1 Yurt Dışı İhracat İşlemleri Örneği

Model işletme, H. D. Metale International firmasına galvanizli düz saç satmaktadır. İhracat uygulaması ile ilgili diğer bilgiler aşağıdaki gibidir.

İhracatçı Firma	:Model İşletme.
İthalatçı Firma	:H. D. Metale International
Ülkesi	:Rusya
Malın Cinsi	:Galvanizli Düz Saç
Malın Fiyatı	:0,07kg / USD
Miktarı	:100 ton
Toplam Fiyatı	:7.000 USD
Teslim Şekli	:FOB
Ödeme Şekli	:Mal Mukabili

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Taraflar arasında malların kalitesi, fiyatı, ödeme şekli, sevkiyat süresi ve paketleme detayları belirlenmekte ve bir sözleşme düzenlenmektedir.

Yapılan sözleşmeden sonra ihracatçı firma malları, faturayı (Ek. 4) veya proforma faturayı (Ek. 5), ordinoyu (Ek. 6), çeki listesini (Ek. 7) ve diğer ilgili belgeleri hazırlamaya başlar.

Mallar nakliyeciye teslim edildiği zaman teslim edildiğine dair konşimento (Ek. 8) ya da taşıma belgesi alınır. Bu belgeler nakliyeci tarafından mallar yüklenmeden verilmez.

Gümrüğe gitmeden önce hazırlanan dokümanlara ek olarak düzenlenen GB (Ek. 9) önce bağlı olunan ihracatçı birliklerine onaylatılır. Tüm kontrol ve muayeneler GB üzerinde yetkililerce belirtilir. GB üzerindeki kapama işlemi mallar ülke sınırını terkettikten sonra yapılır.

Mal mukabili ödeme yöntemi kullanıldığı için malların sevkiyatını müteakip, ihracatçı bankası aracılığıyla belgeleri direkt alıcıya veya bankasına gönderir.

İthalatçının belgeleri aldıktan sonra malları gümrükten çekmesi ve mal bedelini ödemesiyle ihracat işleminin son aşaması da tamamlanmış olur.

Gelen ihracat bedelleri DAB (Ek 10) ile yurt içine getirilir.

İlgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

- Model işletme ihracat ile ilgili tüm yasal işlemleri tamamlamış ve malları 05.03.2005 tarihinde H. D. Metale International firmasına ihraç etmiştir. Fiili ihracat tarihi 05.03.2005'te Merkez Bankası dolar döviz kuru 1,2760 YTL olarak açıklanmıştır. (7.000 USD x 1,2760 YTL = 8.932,00 YTL)

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

/

120. ALICILAR 120.01. H. D. Metale International	8.932,00	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR 601.01. Galvanizli Düz Saç		8.932,00

/

- 09.06.2005 tarihinde ihracat bedeli tahsil edilmiştir. İşlem günü dolar kuru 1,3624 YTL olarak açıklanmıştır. (7.000 x 1,3624 YTL = 9.536,80 YTL)

/

102. BANKALAR 102.01. Finansbank İzmit Şubesi	9.536,80	
120. ALICILAR 120.03. H. D. Metale International		8.932,00
601. YURT DIŞI SATIŞLAR 601.02. Kur Farkları.		604,80

/

- İhraç edilen mal için 228.81,00 YTL KDV olmak üzerek toplam 1.500,00 YTL nakliye gideri model işletme tarafından peşin ödenmiştir.

/

760. PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 760.02. İhracat Giderleri	1.271,19	
191. İNDİRİLECEK KDV 191.02. İhracat Nakliyesine Ödenen KDV	228,81	
100. KASA 100.01. Merkez YTL Kasası		1.500,00

/

3.2.2 İhraç Kaydıyla Satış İşlemleri Örneği

Model İşletme. ile Kayalar Metal Anonim Şirketi (A.Ş). arasında 15.04.2005 tarihinde 350.000 USD ihraç kaydı ile satış sözleşmesi yapılmış ve tüm yasal işlemler tamamlanmıştır.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- İhraç kaydı ile satış faturası 16.04.2005 tarihinde Kayalar A.Ş. adına düzenlenmiş olup, mallar Kayalar Metal A.Ş.'ye sevk edilmiştir. 16.04.2005 tarihinde Merkez Bankası USD kuru 1,3789 YTL olarak açıklanmıştır.

350.000 USD x 1,3789 YTL = 482.615,00 YTL

120. ALICILAR	482.615,00	
120.01. Kayalar Metal A.Ş.		
192. DİĞER KDV	86.870,70	
192.02. Tecil Edilebilir KDV		
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		482.615,00
600.02. İhraç Kaydı ile Satışlar		
391. HESAPLANAN KDV		86.870,70
391.01. İhraç Kaydı İle Satış KDV		

3.3 MODEL İŞLETMEDE ÖRNEK İTHALAT İŞLEMLERİ

3.3.1 İlk Madde Malzeme İthalatı Örneği

Model işletme ile Fusber Industries arasında 07.06.2005 tarihinde 300.000 Avro'luk ilk Madde malzeme çinko ithalatı için ithalat sözleşmesi yapılmıştır. Teslim şekli CIF, ödeme şekli sight akreditiftir.

- 10.05.2005 tarihinde İhracatçı lehine HSBC Bank aracılığıyla akreditif açılmıştır. Açılan akreditifler Nazım Hesaplarda izlenir. Merkez Bankası Avro satış Kuru 1,7401 YTL olarak açıklanmıştır.

300.000 Avro x 1,7401 YTL = 522.030,00 YTL

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

/

950. NAZIM HESAPLAR 950.01. Model İşletme.	522.030,00	
951. NAZIM HESAPLAR 951.01. HSBC Bank		522.030,00

/

/

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 159.01. Çinko İthalatı Mal Bedeli.	522.030,00	
320. SATICILAR 320.04. Fusber Industries		522.030,00

/

- 14.05.2005 tarihinde HSBC Bank'tan gelen yazıda Fusber Industries firması evraklarını teslim etmiştir. Söz konusu malın bedeli HSBC Bank tarafından kullandırılan kredi ile ödenmiştir. Merkez Bankası döviz satış kuru 1,7301 YTL olarak açıklanmıştır. 300.000 Avro x 1,7301 YTL = 519.030,00 YTL

/

320. SATICILAR 320.04. Fusber Industries.	522.030,00	
300. BANKA KREDİLERİ 300.04. HSBC Banka kredileri		519.030,00
646. KAMBİYO KARLARI 646.03. İthalat İşlemi Kambiyo Karı		3.000,00

/

İthalata konu olan malın nakliyesi için İskender Turan Liman Hizmetleri Limited Şirketi (Ltd Şti)'ne 533,90 YTL'si KDV olmak üzere toplam 3.500 YTL Finansbank İzmit Şubesi YTL hesabından ödeme yapılmıştır.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

/

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	2.966,10	
159.04. Nakliye Giderleri		
191. İNDİRİLECEK KDV	533,90	
191.04. İthalat Nakliye KDV		
102. BANKALAR		3.500,00
102.05. Finansbank İzmit Şubesi		

/

- Anadolu Sigorta A.Ş.'ye ithalat ile ilgili olarak 4.500,00 YTL sigorta poliçesi gideri İş Bankası İzmit Şubesi YTL hesabından ödenmiştir.

/

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	4.500,00	
159.05. Sigorta Giderleri		
159.05.01. Anadolu Sigorta		
102. BANKALAR		4.500,00
102.06. İş Bankası İzmit Şubesi		

/

- Koçak Gümrükleme Müşavirlik Limited Şirketi'ne ithalat ile ilgili olarak 3.750,00 YTL Gümrük vergisi, 1.600,00 YTL çeşitli gümrük masrafı toplam 5.350,00 YTL Denizbank İzmit Şubesi YTL hesabından ödenmiştir.

/

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		
159.06. Gümrük Vergisi	3.750,00	
159.08. Gümrük Masrafları	1.600,00	
102. BANKALAR		5.350,00
102.07. Denizbank İzmit Şubesi		

/

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- Vadesi gelen HSBC akreditif kredisinin 01.08.2005 tarihinde HSBC mevduat hesabından ödeme yapılır. Merkez Bankası Avro satış kuru 1,6065 YTL olarak açıklanmıştır.

300.000 Avro x 1,606 YTL = 481.950,00 YTL

300. BANKA KREDİLERİ	519.030,00	
300.04. HSBC Akreditif Kredileri		
102. BANKALAR		481.950,00
102.04. HSBC Bank Mevduat Hesabı		
646. KAMBİYO KARLARI		37.080,00
646.03. İthalat İşlemi Kambiyo Karı		

- 159. Verilen Sipariş Avansları hesabında biriken mal bedeli ve ihracat harcamalarının toplam tutarı, 150. İlk Madde Malzeme hesabına aktarılır.

150. İLK MADDE MALZEME HS.	534.846,10	
150.01. Çinko İthalatı		
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		
159.01. Çinko İthalatı		
Mal Bedeli		522.030,00
159.04. Nakliye Gideri		2.966,10
159.05. Sigorta Gideri		4.500,00
159.06. Gümrük Vergisi		3.750,00
159.08. Gümrük Masrafları		1.600,00

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

- İthalat işlemiyle ilgili Nazım Hesapları kapatılır.

/

951. NAZIM HESAPLAR 951.01. HSBC Bank		522.030,00	
950. NAZIM HESAPLAR 950.01. Model İşletme.			522.030,00

/

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

SONUÇ

Bir taraftan sosyal ve ekonomik ihtiyaçlar bir taraftan da kalkınma ve büyüme ihtiyaçları ülkeleri dış pazarlara yönlendirmiştir. Dış ticaret kısaca, bağımsız ülkeler arasında gerçekleştirilen mal ve hizmet ticaretinin tümü olarak tanımlanabilir.

Dış ticaret, ithalat ve ihracat olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. İhtiyaç duyulan mal ve hizmetlerin bedel karşılığı başka ülkelerden temin edilmesi ithalat, ihtiyaç fazlası olan mal ve hizmetlerin başka ülkelere satılması ihracat olarak tanımlanmaktadır.

İthalat ve ihracat işlemlerinde taraflar önce sözleşme yaparlar. Sözleşmede yer alan şartların her aşamasında çeşitli belgeler düzenlenir. İhracatın veya ithalatın yapıldığı ülkeye, ürüne ve dış ticaretin şekline göre çok değişik belgeler gündeme gelebilir.

Dış ticarette kullanılan teslim şekilleri tarafların yükümlülüklerini açıkça belirtmektedir. Malların teslim şekli, masrafların taraflar arasında paylaşımı, oluşacak ziyan ve hasarın sorumluluğu, belge düzeni, teslim yeri şartlarını kapsar. Ticari terimlerin, her ülkede değişik şekilde yorumlanmasının hem zaman hem de para kaybına neden olduğu düşüncesinden hareketle ve bu terimlerin standart kurallara bağlanması amacıyla bazı uluslararası çalışmalar yapılmıştır. Bunların en önemlisi “Incoterms”dir. Incoterms ilk defa Milletlerarası Ticaret Odası tarafından 1936’da düzenlenmiş, 2000 tarih ve 560 sayılı broşür ile son şeklini almıştır.

Dış ticaret işlemlerinde taraflar çeşitli faktörleri göz önünde bulundurarak en uygun ödeme şeklini seçmekte ve bu doğrultuda yükümlülüklerini yerine getirmektedir. İhracat bedelinin tahsili ve bu işlemlerin finansmanında son derece gelişmiş ve kurumsallaşmış, ödeme şekilleri ve finansman olanakları bulunmaktadır. Dış ticaret işlemlerinde özellikle bu konular üzerinde itinayla durmak gerekir. Bu aşamada yapılacak en küçük hatalar dahi büyük bedellere mal olabilir.

İhracatçı alınan siparişleri sevkiyata hazır hale getirebilmek için belli bir nakdi sermayeye ihtiyaç duymaktadır. İhracatçının kendi özkaynaklarının yanında dış

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

kaynak bulma olanakları konusunda bir bilgiye sahip olması gerekmektedir. İhracattaki finansman şekilleri, prefinansman olarak adlandırılan ithalatçının ihracatçıyı finanse etmesi, döviz kredisi, kısa vadeli Eximbank kredileri, factoring ve forfaiting işlemleri olarak sıralanabilir.

İthalat veya ihracat alanlarında faaliyet gösteren işletmeler, ilgili mali yıl başlamadan önce hesap planlarında yer alan ve dış ticarete konu olan hesaplar için düzenleme yapmalıdırlar. Düzenlenen hesap planı, dış ticaretle ilgili faaliyetlerin düzenli olarak muhasebeleştirilmesine katkıda bulunmalı, ilgililere sunulan bilgileri, tutarlı, açık ve anlaşılır olmasını sağlamalı ayrıca mali tabloların geçmiş yıllarla ve benzer işletmelerle karşılaştırılabilir olmasını sağlamalıdır.

Türk Parasını Kıymetini Koruma Hakkında Kanun 32 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası genelgesi kararı ile, ihracat mal bedelinin tahsil edilmesinde 180 günlük süre tanınmıştır. Mal bedelinin süresinde yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına satılması ve ihracat hesabının süresinde kapatılmasından ihracatçı firma sorumludur.

İthalat veya ihracat işlemleri ödeme şekillerine göre, peşin ödeme, mal mukabili ödeme, vesaik mukabili ödeme veya akreditifli ödeme muhasebe kaydı yapılır. İhraç edilen malın muhasebe kaydı, ihracat GB'de yer alan fiili ihracat tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerleme yapılır. İhracatta KDV istisnası vardır. İhracatı teşvik amacıyla uygulanan KDV istisnası, ihraç olunan malın alıcıya KDV'siz olarak teslimine ilaveten ihracatçının ihraç mallarla ilgili yüklendiği ancak indirim yoluyla gideremediği KDV'nin iadesini içerir. Böylece ihraç edilen mal tamamen KDV'den arındırılmış olur.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

EKLER

Ek 1. İhracatı Ön İzne Bağlı Mallar Listesi

MADDE	İZNİ VEREN KURUM	YASAL DAYANAK
1. Harp, silah ve mühimmatı (spor ve av tüfekleri hariç.)	Milli Savunma Bakanlığı	3.1.1940 tarih ve 3763 sayılı Türkiye'de harp silahı ve mühimmatı yapan hususi sanayi müesseseseleri
2. Afyon ve haşhaş kellesi	Sağlık Bakanlığı	12.6.1933 tarih ve 2313 sayılı uyuşturucu maddelerin murakabesi hakkında kanun
3. Uyuşturucu maddeler ve 1972 tarihli protokolle değiştirilen 1961 tarihli uyuşturucu maddeler tek sözleşmesi, 1988 tarihli uyuşturucu ve psikotrop maddelerin yasadışı trafiğinin önlenmesine ilişkin Birleşmiş Milletler sözleşmesi kapsamındaki mallar	Sağlık Bakanlığı	26.6.1933 tarih ve 2313 sayılı uyuşturucu maddelerin murakabesi hak. kanun ve 1972 tarihli protokolle değiştirilen 1961 tarihli uyuşturucu maddeler tek söz, 1988 tarihli uyuşturucu ve psikotrop maddelerin yasadışı trafiğinin önlenmesine ilişkin Birleşmiş Milletler sözleşmesi.
4. Tehlikeli atıkların sınırlar ötesi taşınımnın ve bertarafının kontrolüne ilişkin Basel sözleşmesi kapsamındaki mallar.	Çevre Bakanlığı	15.5.1994 tarih ve 21935 sayılı R.G'de yayımlanan 7.3.1994 tarih ve 94 / 54 / 19 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile onaylanmış tehlikeli atıkların sınır ötesi taşımının ve bertarafının kontrolüne ilişkin basel sözleşmesi.
5. Yaban domuzu, kurt, çakal, tilki, sansar, porsuk ile yılanlar, kaplumbağa ve kertenkelelerin canlı ve cansız halde bunların taşınabilir parçaları ile bunlardan mamul konfeksiyon.	Orman Bakanlığı	13.4.1990 tarih ve 20491 sayılı RG'de yayımlanan 8.3.1990 tarih ve 90/234 sayılı Bakanlar Kurulu kararı.
6. Gübreler (kimyevi gübreler hariç.)	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	13.1.1965 tarih ve 11905 sayılı RG'de yayımlanan 19.12.1964 tarihli Bakanlar Kurulu kararı.
7. Tohumlar (orman ağacı tohumları hariç.)	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	21.8.1963 tarih ve 308 sayılı tohumlukların tescil, kontrol ve sertifikasyonu hakkında kanun.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

8. Su ürünlerinden su ürünleri avcılığını düzenleyen esaslar çerçevesinde avlanması yasak olan cins ve nitelikteki su ürünleri.	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	22.3.1971 tarih ve 1380 sayılı su ürünleri kanunu
9. Yarış atları	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	7.6.1926 tarih ve 904 sayılı ıslahı hayvanat kanunu
10. Yem kanunu kapsamına giren yemler	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	29.5.1973 tarih ve 1734 sayılı yem kanunu
11. Zirai mücadele ilaç ve aletleri	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	15.5.1957 tarih 6968 sayılı zirai mücadele ve zirai karantina kanunu
12. Veteriner ilaçları	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	1262 sayılı ispençiyarı ve tıbbi müstahzarlar kanununa yeniden bazı hükümler ilavesine dair kanun
13. İhracat amacıyla doğadan elde edilen, kontenjan veya başka herhangi bir kayıtla sınırlandırılan doğal çiçek soğanları.	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	22.12.1995 tarih ve 95 / 7623 sayılı ihracat rejimi kararı
14. Damızlık büyükbaş ve küçükbaş hayvan	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	22.12.1995 tarih ve 95 / 7623 sayılı ihracat rejimi kararı
15. Bu madde kaldırılmıştır.	T.Şeker Fab. Gen. Müd.	18.01.2005 tarih, 25704 sayılı RG'de yayımlanan Bakanlar Kurulu kararı.
16. Doğa mantarı	Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	22.12.1995 tarih ve 95 / 7623 sayılı ihracat rejimi kararı

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Ek 2. İhracatı Yasak Mallar Listesi

MADDE	**YASAL DAYANAK**
1. Kültür ve tabiat varlıkları	21.7.1983 tarih ve 2863 sayılı kültür ve tabiat varlıklarını koruma kanunu
2. Hint keneviri	21.7.1983 tarih ve 2313 sayılı uyuşturucu maddelerin murakabesi hakkında kanun.
3. Tütün tohumu ve fidesi	9.5.1969 tarih ve 1177 sayılı tütün ve tütün tekeli kanunu
4. Tiftik keçisi	7.6.1926 tarih ve 904 sayılı ıslahı hayvanat kanunu
5. İhracı izne bağlı mallar listesinde yer alan türler hariç bütün av ve yaban hayvanları	13.4.1990 tarih ve 20491 sayılı RG'de yayımlanan 8.3.1990 tarih ve 90 / 234 sayılı Bakanlar Kurulu kararı.
6. Ceviz, dut, kiraz, armut, erik, porsuk, dışbudak, karaağaç ve ıhlamur adlı ağaç türlerinin kütük, tomruk, kereste ve kalas olarak ihracı.	11.5.1974 tarih ve 14883 sayılı RG'de yayımlanan 24.4.1974 tarih ve 7 / 8186 sayılı Bakanlar Kurulu kararı
7. Ozon tabakasının korunmasına dair Viyana sözleşmesi ile bu sözleşmeye ait protokoller ve değişiklikler kapsamındaki ihracat.	8.11.1994 tarih ve 94 / 6214 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile onaylanan ozon tabakasını incelten maddelere dair montreal protokolü ile 30.12.2004 tarih ve 25686 nolu RG'de yayımlanan 2004 / 13 sayılı tebliğ.
8. İhracı yasak olan doğal çiçek soğanları	22.12.1995 tarih ve 95 / 7623 sayılı ihracat rejim kararı.
9. Odun ve odun kömürü	22.12.1995 tarih ve 95 / 7623 sayılı ihracat rejim kararı.
10. Sığla	22.12.1995 tarih ve 95 / 7623 sayılı ihracat rejim kararı.
11. Yalankoz	22.12.1995 tarih ve 95 / 7623 sayılı ihracat rejim kararı.
12. Datça hurması	22.12.1995 tarih ve 95 / 7623 sayılı ihracat rejim kararı.
13. Zeytin, incir, fındık, antep fıstığı, asma fidanları.	22.12.1995 tarih ve 95 / 7623 sayılı ihracat rejim kararı.
14. Salep	22.12.1995 tarih ve 95 / 7623 sayılı ihracat rejim kararı.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Ek 3. Kayda Bağlı İhracat Listesi

1) Destekleme ve fiyat istikrar fonu primi kesintisine tabi maddelerin ihracı,
2) Destekleme ve fiyat istikrar fonundan ödeme yapılan maddelerin ihracı,
3) Ülkemizde kredi karşılığı kurulan tesislerin bedelinin malla geri ödenmesine ilişkin özel hesaplar çerçevesinde ihracat,
4) Ülkemiz ile Rusya federasyonu arasındaki doğalgaz anlaşması çerçevesinde ihracat,
5) Ülkemiz ihraç ürünlerine miktar kısıtlaması uygulayan ülkelere yapılan kısıtlama kapsamındaki maddelerin ihracı,
6) Birleşmiş Milletler kararları uyarınca ekonomik yaptırım uygulanan ülkelere ihracat,
7) 18.12.1994 tarih ve 22145 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan bitkisel ve hayvansal ürünlerin ekolojik metotlarla üretilmesine ilişkin yönetmelik kapsamındaki sertifikayı haiz mallar,
8) İşlem görmemiş zeytinyağı ve işlem görmüş dökme veya varilli zeytinyağı,
9) 96 / 31 sayılı ihracı yasak ve ön izne bağlı mallara ilişkin tebliğ kapsamına alınmıştır.
10) Meyan kökü,
11) Ham lületaşı ve taslak pipo.
12) Yürürlükten kaldırılan "İhracat 88029" sayılı tebliğ'de sayılmış olan maddeler,
    - 84. 21 yalnız santrifüjler,
    - 85. 01 elektrik motorları ve jeneratörler,
    - 85. 02. 40 rototif elektrik konvertörleri,
    - 85. 03, 85. 01 ve 85. 02 pozisyonundaki makinelerde kullanılmaya elverişli aksam ve parçalar.
    - 85. 04 elektrik transförmatörleri, statik konvertörler, (örneğin, redresörler)
    - 85. 32 sabit, değişken ve ayarlanabilir (ön ayar yapılabilir) elektrik kondensatörleri,
    - 85. 40 elektronik lambalar, tüpler ve valfler,
13) Wassenaar düzenlemesi kapsamındaki malların ihracı,
14) Füze teknolojisi kontrol rejimi (FTKR) kapsamındaki malların ihracı,

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

15) Ozon tabakasının korunmasına dair Viyana sözleşmesi ile bu sözleşmeye ait protokoller ve değişiklikler kapsamındaki malların sadece söz konusu düzenlemelere taraf ülkelere yönelik ihracı,
16) 35. 04. 00. 00. 00. 00 peptonlar ve bunların türevleri, tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan diğer proteinli maddeler ve türevleri, deri tozu (kromla işlenmiş olsun olmasın)
17) Kimyasal maddelere ilişkin liste, ihracat 2000 / 3 sayılı tebliğ kapsamına alınmıştır,
18) Torba, çuval ve kutulu halde işlem görmemiş zeytin,
19) Canlı koyun, kıl keçisi, büyükbaş hayvan,
20) Nükleer tedarikçiler grubu (NTG) kapsamındaki malların ihracı.
21) Orjinal bağırsak

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Ek 4. Fatura

MODEL İŞLETME

SERİ : A
SIRA NO: 437698

TARİH 17.06.2005
İRSALİYE TARİHİ 17.06.2005
İRSALİYE NO

FATURA

AÇIKLAMA	MİKTAR	BİRİM FİYATI	TUTAR
1,5X1200 GALVANİZLİ DÜZ SAÇ	100.000 M.T	0.07 USD	7.000 USD

1) Tahsilat için fatura akite edilmez. Makbuz verilir.
2) Ödeme tarihi 25.06.2005 günüdür.
3) Ödeme gününden sonra yapılan ödemelerden aylık %3 vade farkı tahsil edilir.

BANKA	ŞUBESİ	USD HESAP NO	YTL HESAP NO
HSBC BANK	İZMİT	65432-1	65432-0

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Ek 5. Proforma Fatura

MODEL İŞLETME

	PROFORMA INVOICE NO :	**AD45896**

H.D. METALE INTERNATIONAL
RUSYA 14.06.2004

ITEM NO	DESCRIPTION	QUANTITY (KG)	UNIT PRICE (USD/MTON)	TOTAL (USD)
01	1,50X1200 DÜZ GALVANİZLİ SAÇ	100.000	0,07	7.000
	TOTAL	**100.000**	**0,07**	**7.000**

DELIVERY TERMS	FOB
PAYMENT	Cash Against Goods
PACKING	
LATEST DATE OF SHIPMENT	20/07/2004
PRICE OPTION	
TOLERANCES	1 DAY
PRODUCER	MODEL İŞLETME
OUR BANKS	HSBC BANK

COMPANY	**MODEL İŞLETME**
ADRESS	**KOCAELİ/TÜRKİYE**
PHONE	
EMAIL	

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Ek 6. Ordino

MODEL İŞLETME

Ordino Tarihi	10.06.2005
Teklif No	SD25
Teklif Tarihi	10.06.2005
Teslim Tarihi	24.06.2005
Teslim Şekli	FOB
Ülke Adı	Rusya
Ordinoyu Düzenleyen	Sinem Gencel

ORDİNO NO. 2589
İHRACAT SATIŞ ORDİNO FİŞİ

Sayın: H. D. Metale International **Tel**
Faks

NO	KODU	ADI	EBAT	TONAJ (KG)	FİYAT USD
1	KM02.05	Galvanizli Düz Saç	1,50x1200	100.000	0,07

MAL KARŞILIĞI ÖDEME KDV DAHİL TOPLAM TUTAR 7.000 USD

Yukarıda cins ve ebatı yazı 100.000 kg. malı tamam olarak TESLİM EDİNİZ.

AÇIKLAMALAR
Standart çinko kaplama
Logosuz malzeme
Paket ağırlıkları max. 3,45 mton
24/06/2005 tarihinde yükleme yapılaca
FOB teslim şekli

Sevk Talimatı Var m?	
İmalat Talimatı Var mı?	
Nakliye Bizemi Aittir?	
Kendi Vasıtası İle mi Alacak?	
AMBALAJ	
Metal	Kağıt
Palet	Etiket

Form No. SP 01.FE1.01

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Ek 7. Çeki Listesi

MODEL İŞLETME

H. D. METALE INTERNATIONAL
RUSYA

14.06.2004

PACKING LIST

709562

DESCRIPTION OF GOODS AND/OR SERVICES:

HOT DIPPED GALVANIZED PREPAINTED COILS WITH FILMS (RAL 9002)

DIMENSION (MM)	RAL	NET WEIGHT (MT)	COIL NO	GROSS WEIGHT (MT)
0.50X1200XC	9002	100,000	26955	101,000
TOTAL		**100,000**		**101,000**

TOTAL NET WEIGHT : 100,000 MT

TOTAL GROSS WEIGHT : 101,000 MT

TOTAL NUMBER OF COILS : 5 COILS

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Ek 8. Konşimento

BILL OF LADING

TO BE USED WIHT CHARTER-PARTIES

CONE NAME "CONGENBILL"EDITION 1994

Shipper
MODEL İŞLETME

Consignee
RUSSIA

Notify Adress
Same as consignee

VESSEL	PORT OF LOADING
M/V MERAK	ROTA TURKISH PORT

PORT OF DISCHARGE
RUSSIA

Shipper's deseription	Gross Weight in Total	Net Weight in Total	Number of coils in Total
100.00 M.T. GALVANİZLİ DÜZ SAÇ	**101.000 M.T.**	**100.000 M.T.**	**21 COILS**

FREE IN AND OUT
FREIGHT PREPAID

M/V MERAK 24/06/2006

	SHIPPED at the port of loading in apparent good order and condition
Freight payable as Per	on board the Vessel for carrşage to the Port of Discharge or so near thereto as
CHARTER-PARTY dated.....	she may safely get the goods specified above.
FREIGHT ADVANCE	Weight,measure, quality,conditiın, contents and value unknown.
Received on account of freight	
	IN WITNESS whereof the Master or Agent of the said Vessel has signed the number of Bills of Lading indicated below all of this tenor and date, any one of
.....	which being accomplished the others shall be void.
Timw used for loading.....days.....hours.	FOR CONDITIONS OF CARRIAGE SEE OVERLEAF

Freight payable at **UNPAID**	Place and date of issue **ROTA TURKISH PORT (24.06.2006)**
Number of original Bs/L **3/3**	Signature **AS AGENT ON BEHALF OF THE MASTER OF M/V MERAK, RUSSIA, H. D. Metale International**

Ek 9. Gümrük Beyannamesi

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

1-İhracatçı Firmanın Unvan ve Adresi MODEL İŞLETME TÜRKİYE		2- İhracatçı Belgesi Numarası 25789		3- Gümrüğü			(X)
				4- Beyanname Tarihi		5- Beyanname Numarası	
6-Alıcı Firmanın (Faturadaki Adresi): Unvanı: Adresi: Bulunduğu Ülke:				7-Çıkış Rejimi: 8-Eşyanın Gideceği Ülke		RUSYA	9- Kaç cins(Kalem)
10- Çıkış Yolu 1 ( ),Deniz,2 ( ),Hava 3 ( ),Tır 4 ( ),Kara 5 ( ),Demir 6 ( ), Diğer				11- İhracat Taahhüt Belgesi Numarası		12-Yatırım Teşvik Belgesi Tarih ve Numarası	
13-Taşıtın Acentesi		14-Taşıtın Adı		15- Döviz Cinsi		16-Toplam Fab Yabancı Para	
17- Taşıtın Milliyeti	18- Taşıtın Bayrağı			19- Teslim Şekli FOB			
20-Taşıtın Sefer No:	21- Manifesto No:			22- Toplam Yabancı Para (Fob dışında)			
	23-Eşyanın Cinsi, Nev'i, Niteliği Kapların Marka ve Nosu	24- İhracat	25-Gümrük Tarife Pozisyonu	26- Daralı Ağırlığı (kg)	27- Miktar Safi (kg)	28-Satışa Esas mik.	29-Fob Yabancı Para Birimi
1		Beyan Edilen					
		Gerçekleşen					
2		Beyan Edilen					
		Gerçekleşen					
3		Beyan Edilen					
		Gerçekleşen					
4		Beyan Edilen					
		Gerçekleşen					
5		Beyan Edilen					
		Gerçekleşen					
30- Çıkış Rejimini Kontrol Edenin Sicil no, Adı, Soyadı ve İmzası		31- Beyannameyi Feşail Edenin Adı, Soyadı, Sicil No ve İmzası		32- İdare Amirinin Havalesi		33-Muayene memurunun Adı,Soyadı, Sicil No ve İmzası	
34- İmalatçı Firmalar				35-Beyanı geciktiren sair bilgiler ARACI BANKA			
36- Gümrük İşlerini takip edenlerin Karne no: Adı ve Soyadı				37- İşbu Beyannamede Belirtilen hususlar Tarafımdan Beyan edilmiştir. Tarih: İmza			

Ek 10. Döviz Alım Belgesi

DÖVİZ ALIM BELGESİ

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

SERİ NO 258	REFERANSLARIMIZ
	İSTATİSTİK NO
SIRA 159	BANKA ŞUBE KODU

DÖVİZİ SATAN KİŞİNİN / KURULUŞUN

ÜNVANI / ADI, SOYADI	MODEL İŞLETME
UYRUĞU	T.C.
PASAPORT NO	
TÜRKİYE'YE GİRİŞ TARİHİ	26.06.2005

SATIN ALINAN DÖVİZİN / EFEKTIFIN

GELDİĞİ ÜLKE	RUSYA	TESLİM ŞEKLİ	FOB
GELİŞ NEDENİ	İHRAÇ BEDELİ	MAL BEDELİ	
CİNSİ	AMERİKAN DOLARI	SİGORTA DVZ.	
UYGULANAN KUR	1,5278 YTL/USD	NAVLUN DVZ.	
TUTARI	7.000 USD	NAVLUN CİNSİ	DENİZ
YTL KARŞILIĞI	10.694,6 YTL		

İHRACATIN ŞEKLİ	SERBEST	KE
ÖDEME ŞEKLİ	MAL MUKABİLİ	
GÜMRÜK ÇIKIŞ BEYANNAMESİNİN		
TARİH	20.06.2006	
NUMARASI	58235	
ÇIKIŞ KAPISI		
YURDA GETİRİLEN DÖVİZİN ÖDEME ŞEKLİ		
KESİNTİLER(Komisyon - posta - pul vs.)		
KALAN NET YTL	10.694,6 YTL	KE

AÇIKLAMA BÖLÜMÜ
İHRACATÇI BELGE NO
TAAHHÜT BELGE NO
DÖVİZ MİKTARI
SÜRESİ
İTHALATÇI FİRMA

YARARLANILAN KAYNAKLAR

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

AKIN Ahmet, "İthalat İşlemleri ve Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları", **Bilanço Dergisi,** Yıl: 3, sayı: 22, Bursa, Mayıs 2001.

AKIN Hakan, **Yeni İşim Dış Ticaret,** Academy International, Ankara, 1999.

AKAT Ömer, **Uluslararası Pazarlama**, Ekin Kitapevi, Bursa, 2001.

ATAMAN Ümit, SÜMER Haluk, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, Alfa Yayımları, 6.Baskı, İstanbul, 1998.

Bazı Haberleşme Cihazlarının İthaline İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İthalat 2002/4), **Resmi Gazete,** R.G. No: 24627, R.G. Tarihi: 31.12.2001.

Bazı Patlayıcı Maddeler, Ateşli Silahlar, Bıçaklar ve Benzeri Aletlerin İthaline İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İthalat 2002/11), **Resmi Gazete,** R.G. No:24627, R.G. Tarihi:31.12.2001.

Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İhracat 96/10), **Resmi Gazete**, R.G. No:22510, R.G. Tarihi: 6.1.1996.

BEDESTENCİ H. Çetin, CANITEZ Murat, **Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar**, Gazi Yayımevi, Ankara, 2004.

BEŞELİ Nursun, "KOBİ'lerin Dış Pazarlara Açılabilmesi İçin Alternatif Yöntemler", **İGEME'den Bakış,** Nisan-Haziran, Ankara, 1997.

BİLGİNER Mesut, **Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar**, Gazi Kitabevi, Niğde, 2004.

ÇAĞA Tahir, **Deniz Ticareti Hukuku II-Navlun Sözleşmeleri,** Beta Yayınları**,** İstanbul, 2000.

DEĞER Nuri, "İthalat İşlemlerinde KDV Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 6, sayı: 62, Ankara, 1998.

Dış Ticarete Teknik Düzenlemeler ve Standardizasyon Yönetmeliği, **Resmi Gazete,** R.G. No: 24976, R.G. Tarihi. 27.12.2002.

DÖLEK Ali, **Kambiyo Mevzuatının Temel Esasları**, DTR Basım Yayım Dağıtım ve Danışmanlık Hizmetleri Tic. Ltd. Şti., İstanbul, 2003.

ERDEM Hayrettin, "Verilen Avansların Gelir Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 62, Ankara, Şubat 1998.

ERDOĞAN Niyazi, **Uluslararası İşletmelerde Mali Risk ve Yönetim**, Çağdaş Finansman Teknikleri, Mü-Ka Matbaası, Ankara, 1993.

GÜRSOY Yaser, **Dış Ticaret İşlemleri**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

Haritalar ve Benzeri Dokümanın İthaline İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İthalat 2002 / 5), **Resmi Gazete,** R.G. No: 24627, R.G. Tarihi: 31.12.2001.

Harp Silahları, Bunların Aksam ve Parçalarının İthaline İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İthalat 2002 / 12), **Resmi Gazete,** R.G. No:24627, R.G. Tarihi: 31.12.2001.

İhracat Yönetmeliği, 2.Kısım İhracat Şekilleri ve Esasları, Madde 5, **Resmi Gazete**, R.G. No: 22515, R.G. Tarihi: 06.01.1996.

İhracat Yönetmeliği, 2.Kısım İhracat Şekilleri ve Esasları, Madde 6, **Resmi Gazete**, R.G. No: 22515, R.G. Tarihi: 06.01.1996.

İhracat Yönetmeliği, 2.Kısım İhracat Şekilleri ve Esasları, Madde 8, **Resmi Gazete**, R.G. No: 22515, R.G. Tarihi: 06.01.1996.

İhracat Yönetmeliği, 2.Kısım İhracat Şekilleri ve Esasları, Madde 9, **Resmi Gazete**, R.G. No: 22515, R.G. Tarihi: 06.01.1996.

İthalinde Garanti Belgesi Aranacak Maddelere İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İthalat 2002 / 6), R.G. No: 24627, R.G. Tarihi: 31.12.2001.

KABAALİOĞLU Haluk, "İhracat ve Uluslararası Hukuk İhracatçılar için Pazarlama Yönetimi Semineri" İ.Ü İşletme Fakültesi, (17-21 Nisan 1980).

KARAFAKIOĞLU Mehmet, **Uluslararası Pazarlama Yönetimi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

KIZIL Ahmet, SOĞUR Mecide **İhracat-İthalat İşlemleri Muhasebe Uygulaması**, Der.Yayınları, İstanbul, 1997.

KÜÇÜKKUTLU Namık, **Dış Ticaret Mevzuatı Rehberi,** İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, 1998.

MAÇ Mehmet, "Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 9 Sayı: 103, Ankara, 2001.

MELEMEN Mehmet, ARZOVA S.Burak, **Uluslararası Ticaret Alternatif Finansman Teknikleri ve Muhasebeleştirilmesi Ticari Yazışma Örnekleri**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2000.

MÜDERRİSOĞLU Okan**,** "Siz de İthalatçı olabilirsiniz!", **Yeni Yüzyıl**, 19 Aralık 1995 Salı.

MOLDİBİ Adnan, **Türkiye'de İhracat Yöntemleri**, Eskişehir Sanayi Odası Yayınları No: 23, 20 Mart 1984.

ONURSAL Erkut, **Ulusal ve Uluslararası Ticari Kurallar ve Uygulama,** Okur Ofset, İstanbul, 2000.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

ÖNCÜ Beratiye, **Kobilerin İhracat El Kitabı**, İhracatı Geliştirme Merkezi, Ankara, 2002.

PARASIZ M. İlker, YILDIRIM Kemal, **Uluslararasi Finansman,** Ezgi Kitapevi, Bursa, 1994.

Radyoaktif Maddeler ile Bunların Kullanıldığı Cihazların İthaline İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İthalat 2002 / 3), **Resmi Gazete,** R.G. No: 24627, R.G. Tarihi:31.12.2001.

SELEK A.Seha, **Dış Ticaret İşlemleri ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Uygun Olarak Muhasebeleştirilmesi,** Birleşik Matbaacılık, İzmir, 1997.

SELEK Seha, GÖNEN Seçkin, "Dış Ticaret İşlemlerinden Akreditifli Ödeme Şeklinin Muhasebeleştirilmesi" **Yaklaşım Dergisi**, sayı: 27, Ankara, Nisan 2005.

SEYİDOĞLU Halil, **Uluslararası Finans**, 2.Baskı, Güzem Yayımları, İstanbul, 1999.

Solvent ve Bazı Petrol Ürünleri İthaline İlişkin Tebliğ (Tebliği No: İthalat 2002/12), **Resmi Gazete,** R.G. No:24627, R.G. Tarihi:31.12.2001.

ŞANLI Cemal, EKŞİ Nuray, **Uluslararası Ticaret Hukuku**, Beta Yayımları, İstanbul, 2000.

ŞANLI Cemal, **Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları,** Beta Yayımları, İstanbul, 1996.

TOROSLU Vefa, **Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe**, 2.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1999.

TÜMAY Turhan, **Mevzuat ve Teknik Yönleriyle İhracat,** Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. İktisadi Araştırmalar Bölüm Başkanlığı, İstanbul, 1986.

WEGHAUSE Klause, **Sigorta İşleyişi**, Koç-Allianz, 2001.

www.alomaliye.com

www.dtm.gov.tr

www.icc.wbo.org

www.igeme.org.tr

www.sanayi.gov.tr

YABANCIOĞLU Şükrü, **Araştırmalar-3**, Gümrük Kontrolörleri Derneği, Ankara, 1996.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

YILDIRIM Şule, **İhracat Prosedürlerini Biliyor musunuz?,** İGEME, Temmuz, Ankara, 1997.

YÜCEL Eyüp, **Dış Ticaret ve Genel Kavramlar**, İSMMO Yayımları, İstanbul, 2000.

YÜKÇÜ Süleyman **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2004.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com

ÖZGEÇMİŞ

1980 yılındı Kocaeli'nde doğdum. İlk, orta ve lise öğrenimimi Kocaeli'nde tamamladım. 2000 yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünden mezun oldum. 2001 yılında Özel Akademi Hastanesi'nde, 2002-2004 yılları arası kurucusu olduğum Özel Gencel Kız Öğrenci Yurdu'nda çalıştım. 2005 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe - Finansman Bölümünde Yüksek Lisansımı tamamladım. 2005 yılında Tezcan Galvanizli Yapı Elemanları A.Ş.'de finansman bölümünde başlamış olduğum görevimi muhasebe departmanında halen devam ettirmekteyim.

PDF created with pdfFactory trial version www.pdffactory.com