

**SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ ÜRETEN
İŞLETMELERDE İHRACAT İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
VE BİR UYGULAMA**

Mustafa BİRİCİK
Yüksek Lisans Tezi
Eskişehir, 2010

SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ ÜRETEN İŞLETMELERDE İHRACAT
İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA

Mustafa BİRİCİK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalı

Danışman: Doç.Dr.Adnan SEVİM

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Haziran, 2010

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ
SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ ÜRETEN İŞLETMELERDE İHRACAT
İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA

Mustafa BİRİCİK

İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran, 2010

Danışman: Doç. Dr. Adnan SEVİM

İnşaat sektörü ülke ekonomisi için bir lokomotif durumundadır. Dünyada müteahhitlik alanında dördüncü konumda olan Türkiye özellikle alt yapı ve barınma konut ihtiyacı konusunda dünyada sözü edilen ülke konumundadır. Birçok inşaat alanında faaliyet gösteren Türkiye özellikle Türk Cumhuriyetleri ve orta doğu ülkeleri ile balkan ülkelerindeki inşaat alanında yaptığı çalışmalar hem ülke ekonomisi üzerinde etkili olup hem de dış ticaret konusunda kalkınmaya destek sağlamaktadır. Alt yapı ile birlikte barınma, ticaret ve birçok sanayi konusundaki inşaat ihtiyaçlarını karşılayan ve bu yönde hizmet veren Türk iş adamları ve inşaat sektörü içinde yine farklı ürün gamı ve çeşidi bulunmaktadır.

İnşaat malzemeleri ve inşaat alanında ihtiyaç duyulan birçok inşaat kalemi ürün üretimi konusunda da iyi bir noktada bulunan Türkiye bu alanda üretmiş olduğu birçok inşaat malzemesi ile ürününü dış piyasada satmakta ve ihracatını gerçekleştirmektedir. Seramik, Demir Çelik, Plastik, Mermer ve Doğal Taş konusunda Avrupa ülkeleri başta olmak üzere birçok dünya ülkesine ihracat yapmakta ve GSMH üzerinde etkiler yaratmaktadır.

Yapmış olduğumuz bu akademik çalışmada Türkiye'nin dünya üzerindeki inşaat alanında bulduğu yer ve konum, inşaat sektörünün ve bu sektör içinde yer alan işletmelerin ülke ekonomisi üzerindeki etkileri ile dış ticaretin gerekliliği ve işleyişi

yönünde bir uygulamalı çalışma yapılmıştır. Yapılan çalışmada Eczacıbaşı A.Ş. İnşaat grubunun dış ticaret ve ihracat departmanının uygulamaları ve çalışmaları model olarak ele alınmış çalışmaya dâhil edilmiştir. Firmanın dış ticaret ve inşaat alanındaki ihracat uygulamaları ve muhasebe sistemi üzerinde durulmuş elde edilen veriler ve uygulama sonuçları tez üzerine/içine dâhil edilmiştir. Bu çalışmanın dış ticaret ve ihracat alanında çalışma yapan inşaat sektörü içinde bulunun kurum, kuruluş ve kişilere fayda sağlayacağı ve katkıda bulunacağını düşünmekteyim.

Anahtar Kelimeler: İnşaat, İhracat, Muhasebe, Dış Ticaret, Gümrük, Döviz, Ekonomi

ABSTRACT**RECOGNITION INTO ACCOUNTING OF EXPORT TRANSACTIONS AND
AN APPLICATION AT BUSINESSES PRODUCING CERAMIC SANITARY
WARE****Mustafa BİRİCİK****Department of Business Administration (Accounting)
Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, June 2010****Advisor: Associate Prof. Adnan SEVİM**

Construction sector holds a locomotive status for the country's economy. Ranked 4th in the field of construction contracting in the whole world, Turkey has attained a spoken country status especially as far as infrastructure and accommodation residence needs are concerned. Turkey operates in many different fields of construction, and its operations conducted in the field of construction especially in Turkic Republics and middle east countries as well as Balkan countries not only affect country's economy but also contributes to development concerning foreign trade. Turkish businessmen meet and meet constructional needs regarding accommodation, trade and many industries as well as infrastructure render services in this direction; product range and diversity include different products in construction sector.

Turkey could manage to reach such a good point regarding production of construction materials and many construction items required in the field of construction; it involves in sales and export to foreign markets of a great number of construction material and product it manufactures in this field. It exports products related to Ceramics, Iron & Steel, Plastics, Marble and Natural Stone to many world countries; European countries being in the first place, and thereby generates effects on GNP.

This study we have conducted is an applied study towards location and point Turkey occupies in the field of construction worldwide, influences of construction sector and businesses included in that sector on country's economy as well as foreign trade requirement and process. In the study conducted, Eczacıbaşı A.Ş foreign trade and

export department's practices and operations were included in the study and treated as model. Firm's accounting system and export practices concerning foreign trade and construction were discussed, the data obtained and practice results were included onto/in the thesis. I am of the opinion that this study will prove useful and contribute to organizations, establishments and persons located in construction sector operating in the field of foreign trade and export.

Keywords: Construction, Export, Accounting, Foreign Trade, Customs, Foreign Exchange, Economy

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Mustafa BİRİCİK'in "Seramik Sağlık Gereçleri Üreten İşletmelerde İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bir Uygulama" başlıklı tezi 14 Haziran 2010 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Doç.Dr.Adnan SEVİM

Üye : Prof.Dr.Erol KUTLU

Üye : Doç.Dr.Kerim BANAR

Prof.Dr.Ramazan GEYLAN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
ÖZ	ii
ABSTRACT	iv
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	vi
ÖZGEÇMİŞ	vii
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET VE İHRACAT YÖNETİMİ

1. DIŞ TİCARET YÖNETİMİ	5
2. İHRACAT	8
3. DIŞ TİCARET VE TÜRKİYE EKONOMİSİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ	9

İKİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET SATIŞ İŞLEMLERİ VE SATIŞ ŞEKİLLERİ

1. DIŞ TİCARET SATIŞ İŞLEMLERİ VE KULLANILAN BELGELER	12
1.1. İşyerinde Fabrikada Teslim (Ex Works - EXW)	14
1.2. Taşıyıcıya Teslim (Free Carrier - FCA)	15
1.3. Gemi Yanında Teslim (Free Alongside Ship - FAS)	15
1.4. Gemi Bordasında Teslim (Free On Board - FOB)	15
1.5. Mal Bedeli ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim (Cost And Freight - C&F)	16
1.6. Mal Bedeli Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim (Cost Insurance And Freight - CIF)	16
1.7. Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim (Carriage Paid To -CPT)	17

1.8. Taşıma ve Sigorta Bedeli Ödenmiş Olarak Teslim (Carriage And Insurance Paid To - CIP).....	17
1.9. Sınırda Teslim (Delivered At Frontier - DAF).....	17
1.10. Gemide Teslim (Delivered Ex Ship - DES).....	18
1.11. Rıhtımda Teslim (Delivered Ex Quay - DEQ).....	18
1.12. Gümrük Resmi Ödenmeksizin Teslim (Delivered Duty Unpaid - DDU).....	18
1.13. Gümrük Resmi Ödenmiş Teslim (Delivered Duty Paid - DDP).....	19
2. İHRACATÇININ DİKKAT ETMESİ GEREKLİ HUSUSLAR VE ÇALIŞMALAR.....	19
3. İHRACAT YÖNETMELİĞİ VE İHRACATTA KULLANILAN BELGELER.....	22
3.1. Proforma Fatura (Proforma Invoice) ve Ticari Fatura (Commercial Invoice).....	23
3.2. Yükleme Belgeleri ve İşlemleri.....	24
3.2.1. Düzenleme Şekillerine Göre Konşimentolar.....	25
3.2.2. Taşıma Şekillerine Göre Konşimentolar.....	25
3.2.3. Ciro Edilemez Deniz Yolu Taşıma Senetleri (Non Negotiable Sea Waybill).....	27
3.3. Gümrük Çıkış Beyannamesi (Tek İdari Belgesi).....	27
3.4. Sigorta Poliçeleri Belgeleri (Insurance Policy).....	28
3.4.1. Sigorta Türleri.....	28
3.5. İhracat Beyanname Türleri.....	29
3.6. Dolaşım Belgeleri (ATR ve EURO-1).....	29
3.7. Menşe Şahadetnamesi (Certificate of Origin).....	30
3.8. CE Uygunluk Belgesi.....	31
4. İHRACAT TÜRLERİ.....	31
5. İHRACATTA YARDIMCI KURULUŞLAR.....	33
6. İHRAÇ BEDELLERİNİN TAHSİLİ İLGİLİ ESASLAR.....	34
7. İHRACATIN FİNANSMANI.....	34
7.1. Merkez Bankası ve Ticari Bankaların Kredileri.....	35
7.2. Türkiye İhracat İthalat Bankası (Eximbank).....	36

7.3. Halk Bankası Kredileri.....	36
7.4. Factoring.....	36
7.5. Forfaiting.....	37
8. DIŞ TİCARETTE ÖDEME ŞEKİLLERİ.....	37
8.1. Peşin Ödeme (Cash/Advance Payment).....	37
8.2. Vesaik Mukabili Karşılığında Ödeme (Cash Against Documents).....	38
8.3. Peşin Ödeme (Cash/Advance Payment).....	40
8.4. Poliçe Karşılığı Ödeme (Bank Avalizet Draft).....	41
8.5. Akreditifli Ödeme (Letter Of Credit-L/C).....	42
8.5.1. Cayılamaz Akreditifler (Gayri Kabili Rücu Akreditifler- Irrevocable L/C).....	42
8.5.2. Cayılabilir Akreditif (Kabili Rücu Akreditifler – Revocable L/C).....	43
8.5.3. Teyitli Akreditif (Confirmend Credit).....	43
8.5.4. Peşin Akreditif (L/C at Sight).....	44
8.5.5. Devredilebilir Akreditif (Transferable Credit).....	44
8.5.6. Arka Arkaya Akreditif (Back – to Back Credit).....	46
8.5.7. Kırmızı Şartlı Akreditif (Red-Clause Credit).....	46
8.5.8. Rotatif Akreditif (Revolving Credit).....	47
9. ÖDEME ŞEKİLLERİNİN UYGUNLUĞU VE GENEL DEĞERLENDİRMESİ.....	48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖDEME ŞEKİLLERİNE GÖRE İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1. ÖDEME ŞEKİLLERİNE GÖRE İHRACAT İŞLEMLERİ VE MUHASEBE KAYITLARI.....	50
1.1. Peşin Ödemeli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	51
1.2. Mal Mukabili ihracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	59
1.3. Vesaik Mukabili İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	61

1.4. Kabul Kredili Ödeme Yöntemine Göre İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	62
1.5. Akreditifli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	64
2. İHRACAT BEDELLERİNİN YURT İÇİNE GETİRİLMESİ.....	66
2.1. Son Değişiklikler Işığında 32 Sayılı Karar.....	67
3. İHRACATTA KDV İSTİSNASI.....	68
3.1. İhracat Teslimlerinde KDV İstisnası.....	69
3.2. İhraç Kaydıyla Mal Teslimlerinde Tecil - Terkin Uygulaması.....	70
3.2.1. İhraç Kaydıyla Tecil Terkin Kapsamında Mal Teslim Edebilecekler.....	72
3.3. İhraç Kaydıyla Teslimlerde İmalatçının Tanımı.....	73
3.4. İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Edilecek KDV'nin Hesabı.....	75
4. İHRACAT İSTİSNASINDA KATMA DEĞER VERGİSİNİN İADESİ.....	78
4.1. KDV İadesi İçin Zorunlu Koşullar.....	78
4.2. KDV'nin İndirim Yoluyla Arındırılması.....	80
4.3. İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İade.....	81
4.3.1. Mahsup Yoluyla İade.....	81
4.3.2. Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakden İadeler.....	82
4.3.3. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İadeler.....	83
4.3.4. Teminat Karşılığı İade.....	83
4.3.5. Vergi İnceleme Raporu ile İade.....	85
5. İHRAÇ EDİLEN MALLARIN GERİ GELMESİ HALİNDE KDV UYGULAMASI.....	86
6. KDV İADE TALEPLERİNİN YMM TARAFINDAN İNCELENMESİ.....	87

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ SEKTÖRÜ VE BİR UYGULAMA

1. SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ TANIMI	92
2. SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ ÜRETİM AŞAMALARI	93
2.1. Üretim Yöntemi -Teknoloji	93
2.2. Ürün Standartları	94
2.3. Üretim Miktarı ve Değeri	95
2.4. Maliyetler	96
3. SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ SEKTÖRÜNDEKİ KURULUŞ SAYISI MEVCUT KAPASİTE VE KULLANIM	97
3.1. Kuruluş Sayısı, Mevcut Kapasite ve Kullanım	97
4. SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ İHRACATI	99
5. UYGULAMA	102
5.1. Firma Hakkında Tanıtıcı Bilgi	102
5.2. Araştırmanın Konusu	114
5.3. Araştırmanın Amacı	114
5.4. Uygulama Yapılan Firmanın İhracat İşlemleri Ve Muhasebe Kayıtları	114
5.5. KDV İadesi Muhasebe Kayıtları	116
SONUÇ VE ÖNERİLER	118
EKLER	121
KAYNAKÇA	138

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 1. Dış Ticaretin Türkiye Ekonomisindeki Yeri	11
Tablo 2. Ticari Terimler	13
Tablo 3. İhracat Pazarları Bulma ve Geliştirme	21
Tablo 4. Yükleme Belgeleri Akış Şekli ve Düzenlenmesi	24
Tablo 5. Seramik Sağlık Gereçleri Gümrük Tarife Ve İstatistik Pozisyon Numaraları	92
Tablo 6. Seramik Sağlık Gereçlerine Yönelik Genel Standartlar	95
Tablo 7. Seramik Sağlık Gereçleri Üretim Miktarları	96
Tablo 8. Seramik Sağlık Gereçleri Üretim Girdileri	97
Tablo 9. SSG Sektöründe Üretim Yapan Kuruluşlar	98
Tablo 10. SSG Sektördeki Kurulu Kapasite Durumu	99
Tablo 11. Seramik Sağlık Gereçleri Sektörü İhracatı	100
Tablo 12. Seramik Sağlık Gereçleri İhracatının Ülkelere Göre Dağılımı (Miktar: Ton).....	100
Tablo 13. Seramik sağlık Gereçleri İhracatının Ülkelere Göre Dağılımı (Değer: Bin USD, Fiyat: USD/kg).....	101
Tablo 14. SGS İhracatının Bölgeler Dağılımı	102

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Şekil 1.	Seramik Sağlık Gereçleri Ürün Gerçekleştirme Akış Süreci..... 108
Şekil 2.	Tamamlayıcı Ürünleri Klozet Kapağı Üretim Akış Süreci..... 109
Şekil 3.	Armatür Ürün Gerçekleştirme Akış Süreci..... 110
Şekil 4.	Banyo Mobilyaları Ürün Gerçekleştirme Akış Süreci..... 111
Şekil 5.	Gömme Rezervuar Ürün Gerçekleştirme Akış Süreci..... 112
Şekil 6.	Banyo Aksesuarları Ürün Gerçekleştirme Akış Süreci..... 113

GİRİŞ

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de inşaat sektörü önemli bir iş sahasını oluşturmaktadır. İnşaat sektörü, istihdam yaratması ve ihracatı artırması ile kalkınma çabaları içindeki Türk ekonomisinin lokomotif sektörlerinden birisidir. İnşaat sektöründe başta demir çelik, çimento, seramik, cam sanayi gibi toplamda 150 yan sektörü de beraberinde beslemek kaydı ile geniş bir iş alanını kapsamaktadır.

Yine inşaat alanında demir ve çelik sektörünün yaşadığı gelişmeler ise 2008 yılında oldukça iç açıcı bir noktaya geldiğini gösteriyor. Bu konuda yaşanan bazı gelişmeler her ne kadar yüksek oranlarda beklentileri karşılamasa da, gelecekte daha farklı sorun ve sıkıntıların yaşanmaması için Kardemir A.Ş. Genel Müdürü Dr. Osman KILAVUZ, sektörün gelecekte ithalata bağımlı hale gelebileceği uyarısında bulunmuştur. Devlet ve sektör üreticisi kurumların konuyla ilgili olarak kalıcı çözümler ve projeler geliştirmesini söylemiştir.

Demir çelik ve özellikle çimento konusunda hatırı sayılır noktada olan Türkiye, özellikle Türk Cumhuriyetleri ve Balkan ülkelerine olan ihracatında dikkatleri üzerine çekmektedir. Bu konuda hızlı atılımlar ve gelişmeler yapan Türk inşaat sektörü yatırımcıları ve işletmecileri özellikle Türk Cumhuriyetleri ile Balkan Ülkelerindeki çalışmalarına hız vermiştir. Birçok alanda çalışmalar yapan sektör özellikle yapsat ve inşaat malzemesi konusundaki çalışmaları ile ön plana çıkmaktadır.

Türk demir çelik sektörü ve inşaat alanındaki çalışmalara baktığımızda bu alandaki Türk sanayisinin dünyanın en büyük 11 inci ülkesi olduğunu görmekteyiz. Özellikle bu alanda oldukça fazla ihracat yapılmakta ve birçok dünya ülkesi ile bu alanda çalışmalar hızlı bir şekilde devam etmektedir.

Yine inşaat ve demir çelik alanında dünya 11 incisi ve Avrupa 3 ncüsü olan Türkiye birçok alanda çalışmalarını devam ettirmekte ve gelecek için yatırımlarını sürdürmektedir.

Bu gelişmeler ve durum göstermektedir ki, özellikle son yıllarda hem yapı malzemelerinin, hem de müteahhitlik hizmetlerinin ihracatının artması ile birlikte, sektörün önemi ve ayrıca uluslar arası rekabet edebilirliğine ilişkin olarak gösterilmesi gereken faaliyetlerin önemi giderek artmaktadır. Aynı sektör içindeki oluşan rekabet ve rekabet edebilirlik için ulusal ölçekte yapılan faaliyetlerin Avrupa Birliğine uyum anlamında da birçok getirisi olmaktadır. İnşaat işletmeleri ve sanayi politikası müzakere faslında ilgili bakanlığın sorumluluğuna verilen COM(97)359 “Avrupa İnşaat Sanayinin Rekabet Edebilirliği Belgesi”nin yanı sıra Avrupa Konseyi’nin 7 Mayıs 1998 tarihli Sanayi Bakanları toplantısında alınan kararlarda vurgulanan dört hususta çalışmalar yapılması üye ülkelerin gündemine getirilmiştir.” Bu hususlara baktığımız da ise; ¹

- Yapı sektörünün işlevlerini ve yapı sektörü ürünlerinin kalitesinin yükseltilmesi,
- Kamu ihalelerinde yapı sektörünün gelişimi göz önünde bulundurularak önlemlerin alınması,
- Yapı sektörünün eğitiminin ve imajının yükseltilmesi,
- Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yapı ile ilgili sanayilere reel yenilik olarak girmesini temin edecek şekilde Ar-Ge teşviklerini ve faaliyetlerinin koordinasyonunun sağlanması,

Yapı sektöründe kalitenin yükseltilmesi Türkiye ve yapı sektörü için en öncelikle hususların başında yer almaktadır. Bu alanda ilgili bakanlığın ve yapı denetim kanununun yayınlanması ile somut adımlar atılmış ve gelişmeler sağlanmıştır.

Kamu ve özel sektör ortaklığında veya daha farklı ihale finansman yöntemleri üzerinde çalışmalar ve araştırmalar yapmak yapı sektörünün gelişimi ve sanayileşmesi için öncelikli hususlardan bir diğerini oluşturmaktadır. Zira, özellikle son yıllarda kanunun yapı sektöründeki payı düşüş içerisinde olup, özel sektörün dinamiklerinden kanunun daha iyi istifade etmesi ülke kalkınması açısından faydalar sağlayacaktır.

¹ Bayındırlık ve İskân Bakanlığı Yapı İşleri Genel Müdürlüğü 10.05.2005 Tarih ve B.09,0.YİG.0.15.00.09 sayılı yazısı

İlk üç hususun sağlanması sonucu, dördüncü husus olan araştırma ve geliştirme faaliyetleri, bunların üzerine inşa edilmektedir ve bunları besleyecek, devreyi tamamlayacak nihai adımlardan biridir. İnşaat sektöründe ekonomik ve sağlıklı üretim yapabilmek için yeni, özgün ve gelişmiş teknolojiye sahip olmak önceliklidir. Bu şartı sağlamak için ise, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini en iyi biçimde saptamak, bu faaliyetlere katılarak, işbirliği içinde elde edilecek sonuçların uygulamaya yansıtılması zorunludur. Bu bağlamda Ar-Ge çalışmaları sektöre yeni yön verecek, geliştirecek, rekabetçiliği ve verimliliğini artıracak önemli noktalardan biridir.

İhracat Platformu ihracat sektörü olarak, firmaların yurtdışı pazarlarda hedef olarak seçtiği ülkelere, sektörlerle ve müşterilere yönelik etkin, verimli ve uzun vadeli bir ihracat yönetim stratejisi oluşturmasıdır. Mevcut pazar ve müşterilerle ilişkilerin geliştirilip yeni pazar ve müşteriler bulunması, mevcut ihracat operasyonlarının tam zamanında, hızlı ve doğru bir şekilde yapılmasına yönelik stratejiler geliştirilmelidir. Bu stratejiler için ise;

- Ürünlere ve firmaya güvenmek, uluslar arası pazarlarda yer alarak satışların ve karlılığın artırılması yönünde çalışmalar ve projeler geliştirmek,
- Halen devam eden ve yapılan ihracatlarda, operasyonel işlemlerin verimliliğini artırmak için maliyetlerin en aza indirilmesi için çalışmalar yapılması ve projeler hazırlanması,
- Tüm ihracat süreçlerinin profesyonel ve kurumsal bir yapı kurularak sistemli bir şekilde yapılmasını, etkin, verimli, hızlı ve sonuç odaklı olmasının başarılması,

İhracat işlemleri ve çalışmalarının başında yer almaktadır. Her kurumda ihracat departmanı kendi içinde farklı birimlere ve özellikle operasyonel ve finansal alanda uzmanlık gerektiren ve bununla birlikte dış ticaret işlemleri ve bankacılık konusunda yoğun çalışma temposunun olduğu bir birimdir. Her ihracat departmanının ve biriminin,

- Firmanın ve ürünlerinin analiz edilerek ihracata hazır hale getirilmesi,
- Kurumsal ihracat sistemlerinin kurulması ve çalıştırılması,

- Uluslar arası pazarlama stratejilerinin belirlenmesi,
- Hedef pazarların belirlenmesi,
- Pazara giriş stratejilerinin oluşturulması,
- Potansiyel müşterilerinin belirlenmesi ve gerekli görüşmelerin yapılması,
- İhracatın ürünün hazırlanmasından müşteriye ulaşmasına kadarki tüm gümrük, lojistik ve diğer süreçlerin organizasyonu ve yönetiminin sağlanması gerekmektedir.

Türkiye'nin ihracat alanında yine oldukça büyük hacme sahip sektörlerinden birisi olan cam, elyaf ve plastik sektörü içinde geniş bir ürün yelpazesi bulunmaktadır. Boru sanayisinde son yıllarda sağlanan gelişmeler oldukça iyi noktaya gelmiştir. Tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de boru talebi oldukça fazlaşmıştır. Ülke ekonomisinin bu yönde genel durumuna baktığımızda, alt yapı yatırımlarına, nüfus artışına paralel olarak artan konut ihtiyacının karşılanması yönünde oluşan talepler bu sektör için talep eğrini yükseltmektedir. Sektördeki ve doğalgaz boru hatları yatırımlarındaki artışlar gerek ülke içinde gerekse ülke dışında boru pazarındaki iyileşmeler, sektörün üretim ve ihracat hacmini olumlu yönde etkilemiştir. 2003 yılında toplam \$478,9 milyonluk ihracat yapan soru sektörü, 2007 yılında 1,81 \$ milyar dolarlık ihracat rakamını yakalamıştır. Bu alandaki sektör temsilcilerinin beyanları ve açıklamalarından anlaşılan, plastik ve boru sektörünün hızla talep eğrisinin yükseldiği yönündedir. ²

² **Dünya Gazetesi** (11 Ağustos 2008)

BİRİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET VE İHRACAT YÖNETİMİ

1. DIŞ TİCARET YÖNETİMİ

Birçok dünya ülkelerinin ekonomisinde önemli bir yeri dış ticaret ve ihracat kapsamaktadır. Sanayi devriminin gelişmesi ile birlikte artan ihtiyaçların çeşitlenmesi ve ihtiyaç taleplerinin artması hem ithalat hem de ihracatı kapsayacak şekilde boyutsal olarak büyümüştür. Bağımsız ülke ekonomilerinin önemli bir özelliği de hepsinin az veya çok uluslar arası ticarete katılmalarıdır.

Her bir dünya ülkesi ürettiği ürünlerin üzerinden gelir sağlamak ve bu sağlanan gelirin ülke kalkınması ve refahı için kullanmak ister. Bunun için yeterli kapasite özellikle sanayi kurumlarının boyutları ve kapsamaları oldukça önemlidir. Bunu önemli kılan en önemli özellik ise istek ve taleplere hızlı cevap verilebilmesidir.

Üretilen ürünlerin karşılığında da tükettiği malların bir kısmını dışarıdan karşılamak da bir zorunluluktur. Hammadde ve özellikle üretim safhasında kullanılan enerji, teknoloji ve bunların yönetimi konusundaki finansal destek ve ihtiyaç taleplerin başında yer almaktadır.³

Birçok dünya ülkesi özellikle dış ticarete daha fazla katılmakta bu yönde yoğun olarak çalışmaktadır. Bunların başında Türkiye dış ticaret konusunda son yıllarda bazı gelişmeler ve atılımlar gerçekleştirmiştir. Özellikle inşaat sektörü bunların başında gelmektedir. İnşaat sektöründe yapı ürünleri ve sarf malzemelerinin ihracatı ülke ekonomisi üzerinde olumlu katkılar sağlamakta ve GSMH (Gayri Safi Milli Hâsıla) yönünde iyileştirmeler göstermektedir.⁴

³ İlker Parasız, **Para Banka ve Finansal Piyasalar** (Ezgi Kitap Evi, Bursa:2008), s.197

⁴ Aynı, s.192-195.

Dış ticarete yoğun olarak katılan dünya ülkeleri, diğer bir deyişle, dışa daha açıktır diyebiliriz. Dışa açılmayı ölçmenin bir yolu ihracatın GSMH içindeki yüzde yapının bulunması ve hesaplanmasıdır. Elde edilen bu göstergeye “Dışa Açılma İndeksi” adı verilmektedir.⁵

Dışa açılım indeksi 0 ile 100 arasında değişmektedir. Dışa açılma indeksi yüksek olan ülkeler, yoğun olarak dış ticaret yaptıklarından bunlara açık ekonomiler de denir. Adı geçen indemin küçük olduğu ekonomiler ise nispeten dışa kapalı bir durumdadır.

Günümüzde çoğu ülke için ekonomik politikalarının başında gelen amaçlarından birisi, ülkenin mal ve hizmet ihracatı ve yabancı sermaye girişimlerini özendirerek döviz gelirlerinin artırılmasını sağlamaktır. Mal ve hizmet ihracatı, birçok dünya ülkesi için döviz geliri sağlamanın başlıca kaynaklarından birisini oluşturur.

Az gelişmiş dünya ülkelerinde ihracatın ve diğer döviz kazandırıcı işlemlerin özendirilmesi büyük önem taşır. Hızlı sanayileşme ihtiyacı ve dış borçlar bunu gerektirir hatta zorunlu hale getirir. Bu arada sanayileşmiş ülkelere sağlanan kalkınma yardımları da göreceli olarak azalmaktadır. Bu da az gelişmiş ülkeler için kendi öz kaynaklarına güvenmenin önemini daha da artırır.

Birçok alanda faaliyet gösteren Türkiye, az gelişmiş dünya ülkelerine göre sanayi alanında önde bir ülkedir. Özellikle demir çelik ve inşaat alanındaki yapı ürünleri konusunda hatırı sayılır bir noktada olan Türkiye, demir çelik alanında dünya 11 ncisi, inşaat alanında ise Avrupa üçüncüsü durumundadır. Bu yönüyle Türkiye, az gelişmiş ülkeler ve uyguladıkları ihracatı ve diğer döviz kazandırıcı işlemleri özendirme önlemlerinin yanında 1960’lı ve 70’li yıllarda sanayileşme politikalarında da değişiklikler yapmışlardır. Bunu ise; eskiden yoğun koruyuculuk altında iç piyasaya dönük üretime

⁵ Hüseyin Şahin, **Türkiye Ekonomisi**. (Ezgi Kitap Evi Bursa:2007), s. 201.

dayanan “İthal İkamesi Stratejisi” yerine, sanayileşmede ihracatın özendirilmesine dayalı “Dışa Açık Modeller” uygulamaya başlamışlardır.⁶

Bu alanda ciddi konuda engellerle karşı karşıya kalan dünya ülkeleri birçok farklı stratejiler geliştirmiş ve geliştirmeye devam etmektedir. İhracata dönük sanayileşmenin temel koşulu, dünya pazarlarına giriş serbestliğidir. Farklı bir şekilde yorumlamak ve açıklamak istersek; dünya ticaretinin liberalleştirilmesidir diyebiliriz. Ancak burada şunu önemle vurgulamak gerekir ki; sanayileşmiş ülkelerde 1973 Dünya Enerji Krizi’nden sonra yeniden yoğun bir dış korumacılık başlatılmıştır. Özellikle, gönüllü ihracat kısıtlamaları, ihracat kotaları ve görünmez engellere dayalı bu akımlar, sanayileşme yolundaki ülkelere büyük zararlar getirmektedir.⁷

Genel olarak konuya baktığımız da ise; sonuç olarak elde edilen 1950’lerden sonra dünya ticareti ve dünya üretiminden daha yüksek bir oranda artmış, diğer bir ifade ile dünya üretimi içinde dış ticaretin payı yükselmiştir. GATT görüşmeleri, gümrük tarifeleri ve diğer dış ticaret kısıtlamalarının azar, azar kaldırılarak dünya ticaretinin liberalleşmesi, dış ticareti kolaylaştıran teknolojik gelişmeler ve kalkınmakta olan ülkelerin dışa açık sanayileşme politikalarına geçmeleri bunda etkili olmuştur. Diğer bir etken olarak, dünyadaki küreselleşmeyi gösterebiliriz. Avrupa Topluluğu örneğinde olduğu gibi, bir grup ülke bir araya gelerek aralarındaki ticari çalışmaları ve ticareti engelleyen faktörleri ortadan kaldırmakta ve serbest ticaret bölgeleri yaratmaktadırlar.⁸

Serbest ticaret yolundaki ilerlemeler, ülkeler arasındaki uzmanlaşmayı ve işbölümünü geliştirecek, bu da dünya kaynaklarının daha verimli kullanılması sonucunu ortaya çıkaracaktır. Ortaya çıkan bu sonuç birçok dünya ülkesinin dış ticaretten sağladığı gelir düzeyini yükseltecek ve ekonomik kalkınmaya destek olacaktır.

⁶ **Dünya Ekonomisi Dergisi**, (Şubat 2009).

⁷ **Dünya Ekonomisi Dergisi**, (Ocak 2010).

⁸ Ömer Akat, **Uluslararası Pazarlama** (Ekin Kitap Evi Bursa:2008) s.202.

2. İHRACAT

Dış ekonomik ilişkiler, bir ülke yerleşiklerinin yabancı ülke yerleşikleri ile gerçekleştirdiği mal, hizmet, üretim faktörü ve varlık mübadelesini (sermaye ve finans hareketlerini) kapsamaktadır. Dış dünya ile ekonomik ilişkiler içinde bulunmak bir zorunluluk ve mecburiyettir.

Türkiye, İkinci Dünya Savaşından sonra dış ticaretini serbestleştirme, ekonomik kalkınma için daha fazla dış kaynak kullanma, dolayısı ile dış açık verme ve bu açıkları dış borçlanma ile finanse etmek stratejisini benimsemiştir. Osmanlı İmparatorluğunun ilk borçlanmasından yaklaşık doksan beş yıl sonra ikinci borçlanma dönemi başlamıştır.

O tarihten itibaren dış krediler ve dış borç anapara ve faiz ödemeleri, ödemeler bilânçosunda önemli kalemler olarak yer almaya başlamıştır. Varlık ticaretine dayalı özel sermaye hareketlerinin çok sınırlı olduğu bir ülkede ödemeler bilânçosu fiili açıkları temin edilen dış krediler ile finanse edilecektir. Bu bakımdan ödemeler bilânçosu açıkları ile resmi sermaye hareketleri arasında sıkı bir ilişki olduğunu söylemek gerekir. Özel yabancı sermaye hareketleri arasında sıkı bir ilişki olduğu söylenebilir. Özel yabancı sermaye hareketleri ise otonom nitelikli sermaye hareketleri olup reel veya finansal özel varlıkların mübadelesine dayanmaktadır. Türkiye'nin ödemeler bilançosunda otonom nitelikli özel sermaye hareketleri 1990'lı yıllara kadar çok sınırlı düzeyde kalmıştır.

Türkiye dış ticaret ekonomisinde nispi bir ağırlık ve dünya ticaretinde yerini bazı sektörler olarak hissettirmeye başlamıştır. Türkiye'nin dış ticareti ve dış ticaret ilişkileri içinde mal hizmet önemli bir yer tutmaktadır. 1980–2007 yılları arasında meydana gelen gelişmeler önemli bir yer tutmaktadır. Hizmet sektörü, finansal hareketleri, dış ticaret ve izlemiş olduğu döviz kuru politikalarındaki değişiklikler dış ticaret ilişkilerinde önemli etkiler meydana getirmiştir.

3. DIŞ TİCARET VE TÜRKiYE EKONOMİSİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ

Dış ticaret bir ülkenin ekonomisi üzerinde önemli etkiler meydana getirdiğinden, ülke ekonomisi üzerindeki yerini makro planda değerlendirmek için başvurulabilecek birkaç ölçüt kullanılmaktadır. Bunların başında ihracat ve ithalat bunların toplamı olan dış ticaret hacminin GSMH' ya oranlarıdır. Bu oranlarda zaman içinde meydana gelen değişmelerin incelenmesi yerini değerlendirme imkânı verecektir. Bir ülkede dış ticaretin önemini tartmak için kişi başına ihracat ve ithalat değerlerine veya sınaî ürünler ihracatının toplam ihracata oranlarına bakmak gerekmektedir. Ayrıca ülkenin dünya dış ticaret hacmindeki payı başka ülkelerin payları ile karşılaştırılabilir. Tüm bu oran ve ortalamaların incelenmesi ülkede dış ticaret sektörünün önemini ve ülkenin ne derece dışa açık olduğunu ve küreselleşmeye katıldığını göstermektedir. (Tablo-1) de Türkiye'nin dış ticaret konusunda dünya ekonomisindeki yeri gösterilmiştir.

Çağdaş ve modern toplumlarda, günümüzde ülkenin dış âlemlle ekonomik ilişkilerinin yoğunluğunu değerlendirmek için sadece mal ticareti ile ilgili oran ve ilişkiler ile yetinmeyip, bunların yanında; turizm, yabancı sermaye girişleri, bankalar, hizmet sektörü, bilim, yatırım ve dış politikalar önemli değerler meydana getirmektedir.

Ülkenin dış âlemdeki/ülkelerdeki yatırımları, kurumsal olan yatırımlar bakımından kredilibite sıralamasını da değerlendirmek önemli bir noktayı oluşturmaktadır.⁹

Türkiye açısından bu oranlar incelendiğinde ülkemizin, 1980'li yıllara kadar, dıŐarıya fazla açık olmayan bir görünüm arz ettiğini görmemiz mümkün olmaktadır. 1980'den sonra ithalat ve ihracat hacmindeki olağanüstü artışa rağmen, Türkiye'nin dünya ticaretindeki payı 2000'li yıllara kadar çok küçük düzeyde kalmıştır. 1980 yılına kadar dış ticaret hacminin GSMH' ya oranı hep %20'nin altında seyretmiştir. 1981'den itibaren bu oranın süratle büyüdüğü ve 1989'da %32'ye ulaştığı görülmektedir. 1990'lı yıllarda, dış

⁹ Parasız, a.g.e., s.193.

ticaretteki, özellikle ihracattaki büyümenin yavaşlaması dolayısıyla dış ticaret hacmi, GSMH oranının %30'lara yerleştiğini görmek mümkün olmaktadır.¹⁰

2000–2001 krizi aşıldıktan sonra ve dünyada yükselen konjantürün etkisi ile 2002–2006 döneminde dış ticaret olağan üstü hız ile yükselmeyi sürdürmüştür. Dış ticaret hacmi 2004 yılında 160 milyar doları aşmış, 2006 yılında dış ticaret hacmi 220 milyar dolara ve GSMH' ya oranında %55'a ulaştığını görmekteyiz. Dış ticaret hacmi ile ilgili bu mutlak ve görece büyüklükler Türkiye ekonomisinin küreselleşmeye yoğun biçimde katıldığını göstermektedir.

Dış ticaretin ülke ekonomisindeki ağırlığını değerlendirmek için üzerinde durulacak bir başka gösterge kişi başına ihracat ve ithalat değerleri olabilir. 1980'li ve 1990'lı yıllarda Türkiye'de kişi başına ihracat ve ithalat değerleri çok düşük iken, OECD veya AB ülkeleri ile karşılaştırılır düzeyde değildi. 1995'de bile Türkiye'de kişi başına yaklaşık olarak 350 dolar ihracat ve 585 dolar ithalat yapılmıştır.¹¹

¹⁰ Parasız, **a.g.e.**, s.171

¹¹ DİE, Devlet İstatistik Enstitüsü, 2006 Yılı Verileri.

Tablo 1. Dış Ticaretin Türkiye Ekonomisindeki Yeri

Yıllar	GSMH (Milyar Dolar) 1	İhracat (Milyon Dolar) 2	İthalat (Milyon Dolar) 3	2/1 (%) 4	3/1 (%) 5	2/3 (%) 6	Türkiye Dış Ticaret Hacmi (%0) 7
1970	18,1	0.6	1,0	3,3	5,5	60,0	2,6
1980	69,8	2910	8934	4,2	12,7	36,8	3,1
1983	62,2	5728	10757	9,2	17,2	62,0	3,9
1985	68,2	7958	11105	11,7	16,3	70,2	6,0
1987	87,7	10190	14335	11,6	16,3	72,0	7,1
1989	108,7	11627	15792	10,7	14,5	73,6	4,9
1990	152,4	12955	22302	8,8	14,6	58,1	5,0
1991	152,3	13594	21047	8,9	13,8	64,6	5,1
1992	160,7	14718	22871	9,1	14,2	64,3	5,0
1993	182,0	15348	29429	8,4	16,1	52,1	5,9
1994	131,1	18105	23270	13,8	17,7	77,8	4,7
1995	172,0	21636	35708	12,6	20,8	60,6	5,6
1996	184,7	23224	43627	12,7	23,6	53,2	7,0
1997	194,4	26261	48559	13,5	25,0	54,1	7,1
1998	206,0	26974	45935	13,1	22,3	58,7	6,4
1999	187,7	26587	40671	14,2	21,7	65,4	6,1
2000	201,5	27775	54503	13,8	27,0	51,0	6,7
2001	144,6	31334	41339	21,6	28,6	75,7	5,8
2002	182,9	36059	51554	19,7	28,3	69,9	6,7
2003	238,4	47253	69334	19,8	29,1	68,1	7,6
2004	301,6	63121	97540	20,9	32,3	64,7	8,8
2005	362,8	73476	116774	20,3	32,2	62,9	7,7
2006	399,7	85142	137032		34,3	61,7	..

Kaynak: Dünya bankası, World Development Report, 1990, 1994, 1997, 2006

DPT; DPT Ekonomik ve Sosyal Göstergeler Mart 2007 (1950–2006)

İKİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET SATIŞ İŞLEMLERİ VE SATIŞ ŞEKİLLERİ

1. DIŞ TİCARET SATIŞ İŞLEMLERİ VE KULLANILAN BELGELER

Dış ticaret işlemleri ve terimlerinin, her ülkede değişik şekilde yorumlanmasının (hukuksal anlaşmazlıklar sonucu) hem zaman hem de para kaybına neden oluşturur. Bu nedenle dış ticaret işlemlerinin standart kurallara bağlanması amacı ile bazı çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların başında “INCOTERMS” gelir.

Incoterms’in amacı, ticari terimlerin her ülkede farklı olarak yorumlanıp, uygulanmasından doğan anlaşmazlık ve güçlüklerin mümkün olduğu ölçüde ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

Uluslar arası Ticaret Odası (ICC), INCOTERMS kitapçığını ilk kez 1936 yılında yayınlamıştır. Kitapçıkta yer alan kurumlar sırasıyla 1953, 1967, 1970, 1976 ve 1980 yıllarında revize edilerek günümüz şartlarına uygun hale getirilmiştir. Şuanda kullanılmakta ve günümüzde geçerliliği olan kitapçığın yayın tarihi 01.07.1990’dır. Burada terimlerin tanımlanmaları özlü ve açık bir biçimde yeniden düzenlenmiştir. Incoterms’ de yeni düzenlemeye göre, gelişmelere de uygun olarak, ticari terimler aşağıdaki tabloda gösterdiğimiz şekilde dört ana grup içinde toplanmıştır.¹²

¹² İstanbul Ticaret Odası, **INCOTERMS** (İTO Yayınları, İstanbul:1993), s.83

Tablo 2. Ticari Terimler

GRUP E	Çıkış	EXW	Ex Works	İşyerinde Teslim
GRUP F	Ana Taşıma Ödenmiş	FCA	Free Carrier	Taşıyıcı Teslim
		FAS	Free Alongside Ship	Gemi Doğrultusunda Teslim
		FOB	Free On Board	Gemi Bordasında Teslim
GRUP C	Ana Taşıma Ödenmiş	C&F	Cost and Freight	Mal Bedeli ve Navlun
		CIF	Cost, Insurance and Freight	Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun
		CIP	Carriage and Insurance Paid To	Taşıma ve Sigorta Bedeli Ödenmiş Olarak Teslim
GRUP D	Variş	DAF	Delivered at Frontier	Sınırdaki Teslim
		DES	Delivered Ex Ship	Gemide Teslim
		DEQ	Delivered Ex Quay	Rıhtımda Teslim
		DDU	Delivered Duty Unpaid	Gümrük Resmi Ödenmeksizin Teslim
		DDP	Delivered Duty Paid	Gümrük Resmi Ödenmiş Teslim

Kaynak : İTO,1993.

Yukarıdaki tabloda yer alan teslim gruplarından “E” grubu satıcının bizzat kendi kuruluşunda malları alıcıya teslim etmesi durumudur. “F” grubu satıcıdan malları alıcı

tarafından tespit ve tayin edilen taşıyıcıya teslim etmesi istenir. “C” grubu satıcı taşıma işlemi için kendisi sözleşme yapabilecek ek masrafların ve risklerin satıcıya ait olması durumudur. “D” grubu 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 (EW, PAS); bazı sözleşmelerde de satıcının, alıcının ülkesindeki ithalat işlemlerini (DEQ, ve DDP) yürütmesi gerekir. Bu tür durumlarda alıcı ve satıcı ihracatta veya ithalatta konabilecek yasaklardan doğabilecek riskleri de karşılıklı olarak paylaşmak durumundadır. Öyle durumlar olabilir ki, alıcı, malları EW 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.¹³

1.1. İşyerinde Fabrikada Teslim (Ex Works -EXW)

Ex Works: Satıcının, malı, kendi işletmesinde fabrika, imalathane, antrepo, işyeri vb. gibi alıcının emrine verilecek hale getirdiği anda teslim yükümlülüğü yerine getirmiş olduğu anlamına gelir. Özellikle, aksine bir anlaşma olmadığı takdirde, malın alıcının sağladığı bir araca yüklenmesinden veya malın çıkışta gümrüklenmesinden satıcı sorumlu değildir. Alıcı, malın satıcının işletmesinden kararlaştırılmış olan varış yerine kadar taşınmasına bağlı tüm gider ve rizikoları üstlenir. Böylelikle, bu terim satıcı için en alt düzeyde yükümlülük ifade eder.¹⁴

Ayrıca bu işlemlerin yanında, alıcının istemesi durumunda, gider ve rizikolar alıcıya ait olmak üzere malın sevk ve menşei memleketince verilen ve malın ihraç veya ithali

¹³ Ümit Ataman ve Haluk Sümer, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi** (Akgün Vakfı Yayınları, İstanbul:1993), s.15-16.

¹⁴ Özcan Güven, **İhracat İthalat İşlemleri** (Es Al Yayınları, İzmir:1993), s.222.

gerekiyorsa başka bir devletin topraklarından transit olarak geçmesi için gerekli belgelerin sağlanmasında satıcı, alıcıya her türlü yardımı yapar/yapabilir.¹⁵

1.2. Taşıyıcıya Teslim (Free Carrier -FCA)

Satıcının, gümrük çıkış işlemlerini tamamladıktan sonra malı alıcının tayin ettiği taşıyıcıya, kararlaştırılan yerde teslim etmesi durumudur. Ticari uygulama eğer taşıyıcı ile yapılacak sözleşme için satıcının yardımı gerekli görüyorsa demiryolu ya da havayolu taşımacılığında olduğu gibi, satıcı rizikolar ve giderler alıcıya ait olmak üzere gereken yardımı yapar/yapabilir. Bu teslim, kombine taşıma dâhil her taşıma türü için kullanılabilir. Eğer alıcı, satıcıdan malı herhangi bir kimseye, taşımacı olmayan bir nakliye acentesine teslim etmesini isterse, mal bu kişiye teslim edildiğinden itibaren satıcı teslimat yükümlülüğünden kurtulmuş olur. Teslim görevini yerine getirmiştir.¹⁶

1.3. Gemi Yanında Teslim (Free Alongside Ship - FAS)

Satıcının yükümlülüğü, malın gemi yanında, rıhtım veya mavnaya koyması ile sona erer. O andan başlamak kaydı ile mal ilgili tüm giderler ile kayıp ve hasar rizikolarının alıcı tarafından karşılanması gerekmektedir. Bu terim, FOB teriminden ayrımlı olarak, alıcının ihraç gümrüğünden malı çekmesi gereğini belirtmektedir. Burada, alıcı ayrıca gemi ismini, limanı, teslim tarihini belirtmekle yükümlüdür.

1.4. Gemi Bordasında Teslim (Free On Board -FOB)

Mal, satıcı tarafından satış sözleşmesinin belirlendiği yükleme limanında geminin bordasına yüklenmektedir. Mallarla ilgili yitirme ve hasar rizikoları, mal gemi küpeştesini geçtiği andan itibaren satıcıdan alıcıya geçer. Satıcı, ithalatın gerçekleştirilmesi için gerekli tüm belgeleri sağlamaya mecburdur. Alıcı ise, malın yüklenme yeri, zamanı hakkında

¹⁵ Cem M. Kozlu, **Uluslararası Pazarlama, İlkeler ve Uygulamalar** (Dördüncü Basım. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları Türk Matbaacılık Sanayi A.Ş. Ankara:1993), s.125.

¹⁶ Güven, **a.g.e.**, s.225

zamanında bilgi vermelidir. Eğer bu yüzden aksaklık meydana geliyorsa burada oluşacak masrafları da kendisi öder. Ayrıca, konşimentoyla ilgili masrafları ödemek, menşei şahadetnamesi ve konsolosluk belgesi masraflarını tediye etmek yükümlüğü altında bulunur.¹⁷

1.5. Mal Bedeli ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim (Cost And Freight - C&F)

Satıcı, malı, gösterilen varış limanına göndermek için gerekli harcamaları ve taşıma ücretini ödemek zorundadır. Fakat malın gemi bordasında tesliminden sonra meydana gelen olaylardan kaynaklanan ek harcamalar rizikosu ve malın uğradığı kayıp veya hasar rizikosu, mal geminin küpeştesine geçtiği andan itibaren satıcıdan alıcıya geçer. Sorumluluk alıcıya aittir. FOB' a ek olarak satıcı, malı varış limanına götürecekt gemiyi sağlamayı ve navlunu ödemeyi kabullenmektedir. Satıcının diğer olması gereken temel yükümlülükleri arasında, malı giderini karşılayarak gemiye yüklemek, gerekli ihracat giderlerini yüklenmek ve alıcıya fatura ile temiz konşimento sunmak zorundadır.¹⁸

1.6. Mal Bedeli Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim (Cost Insurance And Freight -CIF)

C&F' nin bir benzedir. Ancak satıcı, malın taşınması sırasında yitirilmesi ve hasar rizikosuna karşı deniz sigortası sağlamak zorundadır. Satıcı, sigorta şirketi ile bir sözleşme akdederek sigorta primini ödemekle yükümlüdür. Alıcı şunu kesinlikle bilmelidir ki, bu terim gereğince satışı, CIP teriminden farklı olarak sadece asgari koşullarda sigorta yükümlüğüdür. Alıcı C&F'e ek olarak CIF'de yüklediği koşul, sözleşmede öngörülen taşıma risklerine karşı giderleri kendisine ait olmak üzere devredebilir. Devredebilir biçimde düzenlenmiş bir deniz sigorta poliçesi sağlamaktır. Bundan dolayı, fatura ve konşimentoya ek olarak, satıcı, sigorta belgesini sağlamak zorundadır. CIF'de de satıcının

¹⁷ Kozlu, **a.g.e.**, s.128.

¹⁸ Güven, **a.g.e.**, s.237.

rizikosu, C&F’de olduğu gibi, malın y¼kleme limanında fiilen geminin k¼peřtesini geçtiği anda son bulur.¹⁹

1.7. Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim (Carriage Paid To - CPT)

Satıcının, malın kararlaştırılan varış yerine kadar taşınması için taşıma ücretini ödemesidir. Malın uğrayabileceği kayıp veya hasar rizikosu ile taşımacıya teslim edildikten sonra meydana gelebilecek olaylar nedeniyle taşıma harcamalar malın taşımacıya tesliminden itibaren satıcıdan alıcıya geçmesidir.

1.8. Taşıma ve Sigorta Bedeli Ödenmiş Olarak Teslim (Carriage And Insurance Paid To -CIP)

Bu teslim CPT teriminin aynısıdır. CIP’ te satıcı, taşımaya ilişkin yük sigortasını yaptırmayı ve prim ödemeyi üstlenir. Alıcı, bazı özel risklerin sigorta kapsamına alınmasını istiyor ise, satıcı ile ona göre anlaşmaya varmalı karşılıklı anlaşmalıdır. Sigorta ettirilen değer sözleşme tutarının %10 fazlası olmalıdır.

1.9. Sınırdaki Teslim (Delivered At Frontier -DAF)

Satıcının malı, sınırdaki kararlaştırılan yerde veya noktada alıcıya teslim etmesidir. Fakat komşu ülkenin gümrük sınırından önce teslim etmesi şeklinde de gösterilebilir. Sınır terimi, ihraç ülkesindeki de dâhil olmak üzere bütün sınırlar için kullanılabilir. Bu yüzden söz konusu sınırı, teslim noktasını ya da yerini daima terim içinde belirterek tanımlamak esas alınmalıdır.²⁰

¹⁹ Kozlu, **a.g.e.**, s.135.

²⁰ Güven, **a.g.e.**, s.253.

1.10. Gemide Teslim (Delivered Ex Ship -DES)

Gemide teslim, satıcının malı sözleşmede gösterilen varma yerinde limanda, geminin bordasında alıcının emrine teslim etmesi ile satıcının yükümlülüğü ortadan kalkar. Satıcı, malın o noktaya kadar taşınması için gerekli gider ve rizikoları katlanmak zorundadır. Bu türde de navlun, C & F ve CPT de olduğu gibi satıcı tarafından karşılanır. Bu iki terimden farklı olarak DES' te malla ilgili tüm rizikolar ve giderler de, malın varma limanında gemi bordasında alıcı emrine verilinceye kadar, satıcı tarafından karşılanması durumudur. Satıcı; gideri kendine ait olmak üzere, alıcıya malı teslim alabilmesi için gerekli belgeleri konşimento veya teslim talimatı gibi, göndermek ve geminin saptanan varma tarihini gecikmeksizin alıcıya bildirmek zorundadır. Eğer gemi hemen rıhtıma alınıp boşaltılmaz ise, meydana gelecek bekleme ücreti satıcı tarafından karşılanmak zorundadır. Eğer gecikme, alıcının gerekli belgelerin eline geçmesine karşın malı hemen teslim almamasından doğmuş ise, gecikme giderlerini alıcı ödemekle yükümlüdür.

1.11. Rıhtımda Teslim (Delivered Ex Quay -DEQ)

Satıcı malı satış sözleşmesinde belirlenen varma varış yerinde, rıhtım üzerinde alıcının emrine teslim eder. Malın o noktaya kadar taşınması ile ilgili olarak tüm riziko ve giderler satıcı tarafından karşılanır ve üstlenilir. Bu terimde de gider ve rizikolar DES' teki gibi aynı kritik noktada devrolmaktadır. Ancak bu noktada DES' den bir adım ilerleyip, rıhtıma kadar inilmiştir.

1.12. Gümrük Resmi Ödenmeksizin Teslim (Delivered Duty Unpaid -DDU)

DDU terimi, mal ithal ülkesindeki kararlaştırılan bir yerde teslim hazırlanmış durumda, bulundurulduğu anda, satıcının, malı teslim yükümlüğünü yerine getirmesini ifade etmektedir. Satıcı, malın bu yere kadar taşınmasına bağlı giderleri ve rizikoları ithal dolayısıyla alınan vergi, resim ve diğer harçlar dışındaki ve de gümrük işlemlerinin

tamamlanmasıyla ilgili giderleri ve rizikoları üstlenmek zorundadır. Taşıma şekli ne olursa olsun bu terim kullanılır.

1.13. Gümrük Resmi Ödenmiş Teslim (Delivered Duty Paid -DDP)

Malın, ithal ülkesinde kararlaştırılan yerde teslim hazır bulundurulmasıyla satıcı teslimat yükümlülüğünü yerine getirir. Satıcı, belirtilen teslim tarihinde gümrüklenmesi yapılmış malın teslimine ait vergi, harç ve diğer resimler dâhil tüm rizikoları ve giderleri üstlenmek zorundadır. EXW teslimi satıcı için minimum yükümlülük ifade ederken, DDP maksimum yükümlülük ifade eder. Eğer taraflar, malı, ithal esnasında alıcının gümrüklemesini ve vergileri ödemesini istiyor ise DDU terimini kullanması gerekir.²¹

2. İHRACATÇININ DİKKAT ETMESİ GEREKLİ HUSUSLAR VE ÇALIŞMALAR

Her türlü ihracat yapan bir kuruluş iki farklı ve önemli noktada karşı karşıya kalır. Bunların ilkinde, yaptığı anlaşmaya uygun olarak malını ihraç etmek, ikinci olarak, malın ihracından sonra, tahsil etmesi gereken döviz süresi içinde yurda getirmesidir. Bu iki durum ve husus da birbirinden farklı işlemleri ve çalışmaları kapsar. Birincisinde, gümrüklerce aranan belgelerin eksiksiz ve tam olması ve gümrükçe yapılacak kontrollerde malın beyana uygun çıkması bir zorunluluktur. Gümrüklerce aranan belgeler arasında, gümrük çıkış beyannamesi, ihracat beyannamesi, orijinal fatura, Türkçe tercümesi, çeki “Koli” listesi gibi belgeleri sayabiliriz. Diğer taraftan Avrupa Birliği veya EFTA ülkelerine yapılacak ihracatta ATR veya EUR-1 belgelerinin de gümrükten tasdikli olarak malla beraber gönderilmesi gerekmektedir.

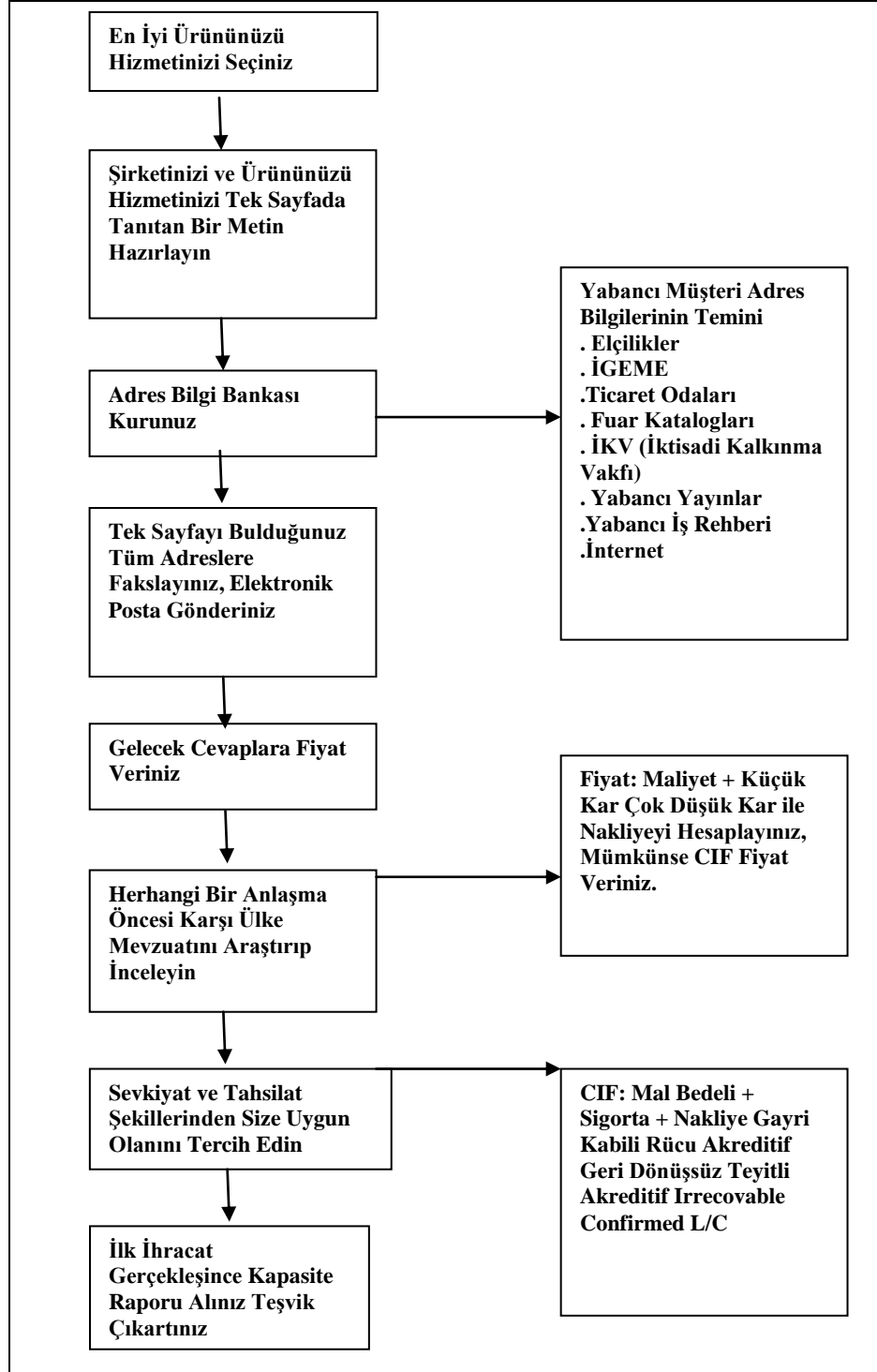
İkincisi ise, ihracatçının alıcısıyla yaptığı satış anlaşmasına uygun olarak, ödeme şeklinde belirtilen akreditifli ödemeden akreditif şartlarını çok iyi inceleyip herhangi bir çekinceye meydan vermeden akreditif şartlarında istenen belgeleri tam ve eksiksiz olarak ve akreditifte belirlenen zamanda ilgili bankaya ibraz etmesi gerekir. Akreditif şartlarına

²¹ Güven, a.g.e., s.262-266.

dikkat etmeyen ihracatçı, bankanın koyacağı rezervler sonrasında malının karşılığı olan dövizin tahsilinde büyük zorluklar ile karşılaşır. Yapılan anlaşma gereği akreditifli değil de vesaik mukabili ödeme şekli ise bu takdirde yine alıcısının seçtiği banka kanalıyla işlemleri tamamlamak üzere alıcı tarafından istenen vesaiki tahsil için zamanında bankasına vermesi ve yüklemeyen alıcısını haberdar etmesi gerekir. Mal mukabili ihracatta dahi alıcının istediği evrakın zamanında alıcısının eline geçmesi ihracat işleminin sağlıklı olarak neticelendirilmesini ve işlemin güvenli bir şekilde sonuçlanmasını sağlayacaktır.²²

²² Refik Çarıkçı, **Dış Ticaret İhracat – İthalat** (Eğitim, ISO Ltd. Bursa: Haziran 2002), s.73.

Tablo 3. İhracat Pazarları Bulma ve Geliştirme



3. İHRACAT YÖNETMELİĞİ VE İHRACATTA KULLANILAN BELGELER

İthalat ve ihracat işlemlerinde Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın yayınladığı İhracat Yönetmeliği'nin 4. Maddesine göre ihracatta kullanılan genel terimlerin anlamları aşağıdaki gibi açıklanmıştır.²³

- a.) Müsteşarlık; Dış Ticaret Müsteşarlığı,
- b.) Banka; İhracatla ilgili herhangi bir işlem yapan banka veya özel finans kurumudur.
- c.) Gümrük Beyannamesi; İhracatta, Gümrük Mevzuatı uyarınca doldurularak, ilgili ihracatçı birliği tarafından onaylanan ve gümrük idaresine verilen belgedir.
- d.) İhracatçı; İhraç edeceği mala göre ilgili ihracatçı birliğine üye olan, gerçek usulde vergiye tabi tek vergi numarası sahibi gerçek ve tüzel kişi tacirler, esnaf ve sanatkarlar odasına kayıtlı olup üretim faaliyetiyle iştigal eden esnaf ve sanatkarlar ile Joint-venture ortak girişim ve konsersiyumlardır.
- e.) İhraç müsaadesi; ülke ekonomisinin ihtiyaçları, iç ve dış piyasa arz ve talep durumu, satış şekli ile alıcı ülke ve firmaların ülkemizle olan ticari ve ekonomik ilişkileri gibi hususlar göz önünde tutularak müsteşarlıkça verilen ihraç iznidir.
- f.) Takas; İki ülke arasında olmak üzere, ihraç veya ithal edilen mal, hizmet veya teknoloji transferi bedelinin, kısmen veya tamamen mal, hizmet, teknoloji transferi veya döviz ile karşılanmasıdır.
- g.) Bağlı muamele; İkiden fazla taraf arasında yapılan takas işlemidir.
- h.) Ticari kiralama; Malların bir bedel karşılığında, belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak yurt dışına çıkarılmasıdır.
- i.) Gün; Aksi belirtilmedikçe kesin takvim günüdür.

İhracatçı belgesi uygulaması, gümrük birliğine girilmesi ile birlikte kaldırılmıştır. 1 Ocak 1996 tarihi itibari ile ihracat faaliyetleri, daha önce de belirtildiği gibi, gümrük beyannamesi ve tek vergi numarası çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

²³ BTSO, **İhracat Rejimi Karar ve Yönetmeliği** (Bursa Ticaret Odası Bursa:1996), s.1,7-8.

3.1.Proforma Fatura (Proforma Invoice) ve Ticari Fatura (Commercial Invoice)

Ticari fatura ve anlaşma öncesi düzenlenen proforma fatura ihracatçı tarafından düzenlenen en önemli belgedir.

Proforma Fatura: İhracatçının sipariş sırasında ithalatçıya gönderdiği teklif . Bu fatura, malın maliyeti, malın tarifi, yüklenen malın miktarı, çeşitli nakil masrafları, satış ve teslim şekli ile faturanın geçerlilik süresi yazılıdır. Geçerlilik süresi, verilen fiyatın hangi tarihe kadar geçerli olduğunu gösterir. Şayet alıcı, bu süre içinde kesin sipariş verip anlaşma yapmaz ise, o tarihten sonraki siparişlerde verilen fiyatın değişebileceği anlaşılır. Proforma fatura, hiçbir mali yükümlülük getirmez mali yükümlülük yaratmaz. İhracatçı veya satıcının vermiş olduğu bu fatura karşılığında herhangi bir ödeme veya KDV söz konusu olmaz. Hazırlanan proforma fatura gönderilecek olan mallara ait bütün detayları kapsar. İhracatçı alacağı akreditifle, ihracatçının bankaya ibraz edeceği yükleme belgeleri ile beraber proforma faturanın ibrazını da isteyebilir. Bu durumda, anlaşma konusu mal detayları ile fiili ihracat arasında düzenlenen ticari fatura, proforma fatura ile aynı olmak zorundadır.

Ticari Fatura: İhraç malları hazırlandıktan sonra düzenlenecek ilk ticari faturadır. İhracatçı, anlaşmadan ve varsa akreditif açıldıktan sonra, malın miktarında, kalitesinde, ambalaj ve fiyatında değişiklik olmamışsa proforma faturadaki bilgileri aynen yazar. Eğer şartlarda değişiklik olmuş ise, ticari fatura yeni şartlar doğrultusunda düzenlenir. Bu fatura diğer yükleme belgeleri için esas teşkil eder. Ticari faturalar düzenlenirken dikkat edilmesi gereken bazı hususlar aşağıda beyan edildiği gibi uygulanır.

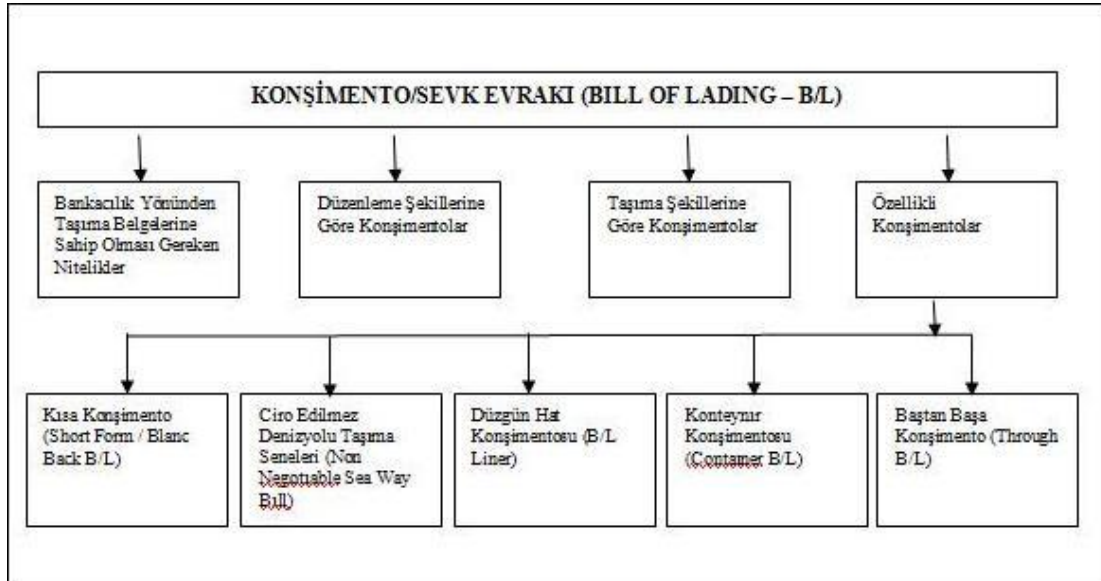
- a. Müşteri :** (Customer); Dış alıcıdır. Faturaya ismi veya ünvanı yazılacak olan, parayı ödeyecek müşteridir. Şayet malı teslim alacak başka bir firma ise fatura emre yazılı olup, emre yazılan fatura asıl temsil alıcıya, faturada ismi yazılı müşteri tarafından ciro edilir.

- b. **Yükleme Limanı :** (Port of Loding); Yükleme limanın bulunduğu şehir veya varsa liman ismi yazılır.
- c. **Malın Menşei :** (Origin of the Goods); Malın imal edildiği, üretildiği ülkenin ismi yazılır.
- d. **Boşaltma Yeri :** (Desination); Yüklenen malların boşaltılacağı son varış, liman veya şehir ismi yazılır.

3.2. Yükleme Belgeleri ve İşlemleri

Yükleme belgeleri, ilgili gümrük idarelerine, taşıma şirketlerine hava, kara ve deniz konşimentosu, ihraç konusu ürüne, ihracat şekline ve ihracatın yapılacağı ülkeye göre değişiklik gösteren belgedir.

Tablo 4. Yükleme Belgeleri Akış Şekli ve Düzenlenmesi



Kaynak: Dış Ticaret Müsteşarlığı, 2008.

Konşimento Sevk Evrakı (Bill of Lading – B/L) : Taşıyan tarafından, yükletenin isteği üzerine tek taraflı olarak düzenlenen bir belgedir. Bu belge ile taşıyıcı malı teslim aldığı ve varış yerinde alıcıya teslim edeceğini beyan eder. Taşıma belgeleri, taşıtan ile

taşıyıcı arasında yapılan taşıma sözleşmesine dayanır ve iki tarafında hak ve yükümlü olduklarını gösterir. Bu belgeler;

- Malların teslim alındığını gösteren bir makbuz (receipt),
- Taşıyan ile taşıtan arasında akdedilen bir sözleşme (contract) ve
- Bazı şartlar altında bir kıymetli evrak niteliğindedir. (document of title),

Taşıma belgelerinin hepsi bir makbuz niteliğinde olmakla birlikte, bazıları sözleşme ya da kıymetli evrak niteliği de taşımaktadır. Konşimento malın mülkiyetini temsil eden önemli bir belgedir. Genellikle konşimento emre, taşıma senetleri ise nama düzenlenmektedir. Ancak konşimentolar nama da düzenlenebilmektedir.²⁴

3.2.1. Düzenleme Şekillerine Göre Konşimentolar

Taşıyıcı tarafından teslim alınan mallar hemen yükletildiğinde yükleme konşimentosu düzenlenmek zorundadır. Eğer yükleme hemen gerçekleşmez ise veya zaman alacak bir sürede yüklenecek ise, o zaman tesellüm konşimentosu düzenlenir. Yükleme konşimentosunun üzerinde yükleme yapıldığına ilişkin bir ibare ve yükleme tarihi mutlaka bulunmalıdır. Tesellüm konşimentolarının üzerine gemi adı ve yükleme tarihi eklendiğinde bunlara yükleme konşimentosu gibi kabul görür değeri yüklenir.

3.2.2. Taşıma Şekillerine Göre Konşimentolar

Taşıma şekillerine göre konşimentolar dört farklı şekilde yapılır. Bunlar ise aşağıdaki gibidir.²⁵

- a.** Deniz konşimentosu (Marine Bills of Lading)
- b.** Hamiline Senet (Railway Bill) Demiryolu Yükleme (Rail Shipment) Rayda Teslim (Free on Rail-FOR)

²⁴ İş Bankası, **Dış Ticaret Mevzuatı**, 2007

²⁵ Citi Bank, **Dış Ticaret Uygulamaları**, 2008 .

- c. Uçak konşimentosu (Airway Bill of Lading) Hava Yükleme (Air Shipment)
- d. Nakliyecinin Makbuzu (Forwarder's Receipt) Kamyon Yükleme (Free on Truck)

Taşıma senetleri, malın mülkiyetini temsil etmeyen, malların teslim alındığını gösteren makbuz niteliği taşır. Bu nedenle, taşımacı senetlerinin ciro ve teslimi malların mülkiyeti devredilemez. Taşıma senetlerinin cirosu mümkün olmadığı için taşınan mallar senetle ismi yazılı gönderilene alıcıya teslim edilir.¹⁹ Deniz konşimentosunun malların mülkiyetini temsil eden (negotiable) bir belge olması, ihracat mallarının bankalarca finansmanında teminat olarak en önemli özelliği taşımasıdır. Deniz konşimentolarının bu özelliği dolayısıyla konşimentoyu elinde bulunduran ya da buna ciro yoluyla sahip olan kişi aynı zamanda malların da sahibi olur. Havayolu taşıma senedi, bir makbuzdur ve kıymetli evrak niteliğinde değildir. Havya konşimentosu da dinelen bu belgenin ciro ve teslimi ile malların teslimi mülkiyeti devredilemez. Karayolu taşıma belgesi (FIATA) belgeleri, nakliyecinin makbuzudur. Karayolu taşımacılığında kullanılan bu belgeler, taşımacılar tarafından peşinen kabul edilmiş önemli şartları ve sorumlulukları içermektedir.²⁶

Özellikli konşimentolar: Kısa konşimento, düzgün hat konşimentosu, konteynır konşimentosu, baştan başa konşimento ve ciro edilemez denizyolu taşıma senetleri, özellikli konşimento kapsamına girer. Bu konşimentolar ise aşağıdaki gibidir.

- a. Kısa konşimentoların özelliği, bütün taşıma şartlarının konşimento üzerinde gösterilmemesidir. Günümüzde birçok ülkede bu tür konşimentolar oldukça yaygındır.
- b. Düzgün hat konşimentosu, aynı hat üzerinde tarifeli olarak, sürekli sefer yapan gemiler tarafından düzenlenir. Geminin uğrayacağı limanlar ve taşıma ücreti tarifeye bağlı olduğu için tercih edilir.

²⁶ Turhan Tımay, **Mevzuat ve Teknik Yönleriyle İhracat** (Yapı Kredi Bankası A.Ş. İktisadi Araştırmalar Bölüm Başkanlığı İstanbul:1996), s.73.

- c. Konteynır konşimentosu ise, malların konteynır denilen büyük, kapalı ve taşınabilir kasalar içinde taşınması halinde gemi şirketleri ya da yetkili şirketler tarafından düzenlenir.
- d. Baştanbaşa konşimento ise, bir tür kombine nakliyat konşimentosudur. Bu konşimento bir şehirde malların limana getirilerek, oradan yüklemenin yapılması gerektiği hallerde kullanılmaktadır. Gemi şirketleri ya da acenteleri tarafından düzenlenir.

3.2.3. Ciro Edilemez Deniz Yolu Taşıma Senetleri (Non Negotiable Sea Waybill)

Normal deniz konşimentoları, tedavül edebilme özeliğine sahip oldukları için malların son alıcısına ulaşması gecikebilir. Bu durum bazen alıcının ek masraflar üstlenmesine yol açar. Bunu önlemek amacı ile uygulamada ciro edilebilir bir kıymetli evrak olmayan ve daha hızlı hareket edebilen deniz yolu taşıma senetleri de kullanılmaktadır.

3.3. Gümrük Çıkış Beyannamesi (Tek İdari Belgesi)

İlgili gümrük idarelerinden alınarak doldurulan genellikle gümrük komisyoncuları tarafından ve malların diğer gerekli vesaiki ile birlikte malın gümrük idarelerine sevk edilmek üzere teslimi ile onaylatılan ve bu onay ile ihracatçının malının yurt dışına çıktığını kanıtlayan belgedir. Bu belge 8 nüshadan oluşmaktadır. Sırası ile ilk nüsha, ihracat veya transit işlerinde kullanılır. İkinci nüshası istatistiki amaçla kullanılır. Üçüncü nüsha ihracatta gümrük idaresince mükellefe verilir. Dördüncü nüsha transit rejimde kullanılan ve çıkış gümrük idaresinde kalacak nüshadır. Beşinci nüsha transit rejimde varış gümrük idaresince çıkış gümrük idaresine gönderilecek teyit nüshasıdır. Altıncı nüsha ithalat işlemlerinde kullanılır. Yedinci nüsha istatistikî amaçla düzenlenir. Sekizinci nüsha ise, ithalatta gümrük idaresince mükellefe verilen nüshadır.

3.4. Sigorta Poliçeleri Belgeleri (Insurance Policy)

Sigorta poliçesi, malın yüklendiği yerden varış limanında alıcısına teslim edilene kadar olabilecek hasarı teminat altına alan bir belgedir. Uluslar arası ticarete sigortanın yapıldığı sigorta poliçesi veya sigorta sertifikası, muvakkat sigorta ilmuhaberi (Flotan Poliçe) ile belgelenmektedir. Sigorta sertifikaları ve poliçeleri şartları ile ilgilendirilmelerine ve primin de ödendiğini belirtmelerine bağlıdır. CIF ve CIP gibi sigortayı da içeren teslim şekillerinde, sigortanın satıcı tarafından temin edilmesi ve bunu belgelemek üzere tanınmış bir sigorta şirketi veya yetkili acentesi tarafından düzenlenmiş bir nakliye sigorta belgesinin sağlanması şarttır. Sigortanın anlaşma konusu yabancı para üzerinden, mal bedelinin %10 fazlasıyla ve muafiyetsiz olarak düzenlenmesi gerekir. Günümüzde sigorta şirketleri açık (open) veya değişken (floating) denilen poliçeler düzenlemektedir.

3.4.1. Sigorta Türleri

Sigortalar iki türlü yapılır. Bunlar ise;

- a.** Yükleten, belirli bir yüklemeyi bir defaya mahsus sigorta ettirebilir ve belirli yüklemeyi kapsayan bir poliçe alır.
- b.** Yükleten, malı yüklemeden sonra sigorta eden bir açık poliçe alabilir. Her yükleme için, o yüklemeyi kapsayan bir sertifika alınır. Sertifikalar kapsam konusunda poliçelerden daha az bilgi verirler.

3.5. İhracat Beyanname Türleri

İhracat beyannameleri yapılan ihracatın şekline göre değişiklik gösterir. Bunlar bazı özellikleri ile birlikte aşağıda gösterdiğimiz şekildedir.

- a. İhracı serbest olan malların ihracı için, serbest ihraç beyannamesi; bu beyanname, ihracatçı birliklerinden alınır ve ilgili gümrük idaresine onaylatılarak gümrük idaresine, bankaya, ihracatçı birliklerine verilir.
- b. Konsinye ve müşterek hesap yoluyla yapılan ihracat için, konsinye ortak hesap ihracat beyannamesi; burada önemli olan, bu yolla ihraç edilen malların kesin satışını takip etmektir.
- c. Bedelli ve bedelsiz geçici ihraç yoluyla yapılan ihracatta, bedelsiz ihracat izin belgesi ve geçici ihraç müsaade belgesidir. Bu belgeler, ihracatçı tarafından düzenlenir. Gümrük idarelerince ve ihracatçı birliklerince onaylandıktan sonra gümrük idaresine teslim edilir.
- d. Üçüncü ülkelere ihraç edilmek üzere ithal edilen veya bir ülkeye ihraç edilmek üzere üçüncü ülkeden malın ithal edilen mallar için transit ticaret beyannamesi alınır. Transit ticaret beyannamesi ihracatçı birliklerinden alınarak, önce ihracata aracılık edecek banka, daha sonra ise, hazinece ve sonunda da gümrük idaresince onaylanır.

3.6. Dolaşım Belgeleri (ATR ve EURO-1)

Türkiye menşeli veya Türkiye menşeli sayılan yahut Türkiye ve AB dışındaki bir ülke çıkışlı olup, Türkiye’de ithal işlemleri tamamlanmış gerekli gümrük vergisi ve eş etkili vergi veya resimleri tahsil edilmiş ve bu vergi ve resimleri tam veya kısmi iadedden yararlanmamış malların katma protokol hükümleri uyarınca gümrük indiriminden yararlanmalarını sağlamak üzere ihracatçı tarafından düzenlenmesi gereken belgelerdir. ATR1 ve ATR3 olmak üzere iki türüdür. Malların Türkiye’den AB üyesi bir ülkeye doğrudan nakledilmeleri halinde ATR1 düzenlenir. Türkiye’den AB üyesi olmayan diğer

bir ülkeye ihraç edilen malların daha sonra AB üyesi bir ülkeye ihraç edilmesi ihtimali bulunduğu hallerde, fiili ihracat sırasında ATR3 belgesi düzenlenir. Dolaşım belgelerinde belirtilecek hususlar ise aşağıdaki gibidir.

- İhracatçı ve alıcının ad ve adresleri
- Taşımaya ilişkin bilgiler
- Kolilerin marka, numara, sayı ve cinsleri
- Malların tanımı, gümrük tarife numarası
- Brüt ve net ağırlığı veya hacmi
- İhraç ve varış ülkesi
- Gümrük vizesi
- İhracatçı beyanı (imza ve tarih)

3.7. Menşe Şahadetnamesi (Certificate of Origin)

Malın üretildiği ülkeyi gösterir. Sağlık veya gümrük vergileri açısından gereklilik gösterebilir. Yabancı ülkelerde salgın hastalıkların baş göstermesi durumunda, o ülkeden ithal edilen ürünler için önlemler alınır. İthalatçılardan malların kaynağını gösterir belgeler istenir.²⁷

Özel menşe şahadetname; dört nüsha hazırlanan belgedir. ABD, Avusturya, İsveç, Japonya, Finlandiya, Yeni Zelanda, Norveç, İsviçre, Kanada, Avustralya, Rusya, Polonya, Çek Cumhuriyeti'nin Genel Referanslar sistemi çerçevesinde, Türkiye'ye sağladığı tavizli gümrük oranlarından yararlanılması için referans tanıyan ülkelere yapılacak ihracatta aranılan belgedir.

Gatt menşe şahadetname gelişmekte olan ülkeler arası ticaret müzakerelerine dair protokol gereği bu ülkelere yapılacak ithalat ve ihracat ilişkilerinde kullanılan bir belgedir.

²⁷ Parasız, a.g.e., s.169.

Ata karneleri 1961 Tarihli Brüksel gümrük birliği konseyince imzalanan ATA sözleşmesi gereği, geçici olarak kabul edilen eşya için doldurulması gereken milli gümrük belgesi yerine kullanılmak üzere verilen bir belgedir. Türkiye çıkış gümrük idaresi ile malın gönderildiği ülke ve nakliye sırasında geçilecek ülkelerin gümrüklerine ibraz edilir. Bu belgenin geçerlilik süresi ise bir yıldır.²⁸

3.8. CE Uygunluk Belgesi

CE işareti, Avrupa Normlarına Uygunluk, anlamına gelen “Conformite Europeenne” sözcüklerinin baş harflerinden oluşmaktadır. CE işareti, Avrupa Birliği'nin teknik mevzuat uyumu çerçevesinde 1985 yılında benimsediği yeni yaklaşım politikası kapsamında hazırlanan yeni yaklaşım direktifleri kapsamına giren ürünlerin bu direktiflere uygun olduğunu ve gerekli bütün uygunluk değerlendirme faaliyetlerinden geçtiğini gösteren bir birlik işaretidir. Türkiye CE uygunluk işareti uygulamasına ilişkin mevzuat uyumunu tamamlamış ve 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren mevzuatın yürürlüğe girmesiyle birlikte iç piyasaya arz edilen ithal ürünlerde CE işareti ve uygunluğu zorunlu hale getirilmiştir.

4. İHRACAT TÜRLERİ

İhracat türlerini serbest kayda bağlı ve özelliği olan ihracat ana başlıkları altında incelememiz mümkündür. Serbest ihracat, hiçbir merci veya kuruluşun müsaadesine, lisans veya tesciline bağlı olmaksızın yapılan ihracattır. Bu nedenle, ihracatçıların müsaadeye, lisans veya tescile tabi olmayan malları ihraç etmeleri için serbest ihracat beyannamesi düzenleyerek çıkışın yapılacağı gümrüğe başvurmaları yeterli olacaktır.²⁹

Kayda bağlı ihracat, gümrük beyannamesinin fiili ihracattan önce ihracatçı birliklerince kayda alındığı ihracat şeklidir. İhracatçılar gümrük beyannamesi ile birlikte

²⁸ Güven, **a.g.e.**, s.105-107-

²⁹ İTO, Yıl 47, Sayı 2303, (09 Nisan 2004), s.8.

kayıt için ilgili ihracatçı birliklerine müracaat ederler. Birlikler onayladıkları gümrük beyannamelerini kayıt meşruhatı açıklaması düşerek, gümrük idarelerine tevdi edilmek sureti ile ihracatçıya verirler. İhracatçılar onaylanmış belge ile ilgili gümrük idaresine 90 gün içinde müracaat ederler.

Özelliği olan ihracat, konsinyasyon veya müşterek hesap yoluyla ihracat, kredili ihracat, ithal edilmiş bir malın aynen ihracı, bedelsiz ticari, transit ticaret, yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işleri alan müteahhitlerin yapacağı ihracatı kapsamına alan ihracata özelliği olan ihracat denir. Bunları sırası ile açıklamak istersek;

- a. Konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat:** Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesine konsinye ihracat denir. Konsinye ihracat talepleri ilgili ihracatçı birliklerine yapılır. Müsteşarlıktan izin alındıktan sonra, ihracatçı birliklerince, gümrük beyannamesi üzerine konsinye ihracat açıklaması düşülerek onaylanır onaylanan belge 90 gün içerisinde gümrük idarelerine tevdisi gerekmektedir.
- b. Kredili İhracat:** İki ve çok taraflı kredi anlaşmaları dışında kalkma kaydıyla, ihracat bedellerinin kambiyo mevzuatında öngörülen süreleri aşmamak şeklinde yurda getirilmesine imkân tanıyan ihracat şeklini oluşturmaktadır. Kredili ihracat talepleri ile ilgili müracaatlar mal cinsi, ödeme planı ve ödeme süresini içeren satış sözleşmesinin aslı ve Türkçe tercümesi ile birlikte ihracatçı birliklerine yapılır. Müsteşarlıkça taleplerin uygun görülmesi halinde ihracatçı birliklerince, gümrük beyannamesi üzerine kredili ihracat meşruhatı düşülerek onaylanır.
- c. İthal Edilmiş Malların İhracatı:** İthal rejimi çerçevesinde ithal edilmiş ve vergileri ödenmiş bulunan yabancı menşeli veya kullanılmış malların gümrük idaresinden satın alınarak ihraç edilmesi serbesttir.

- d. Bedelsiz ihracat:** yürürlükteki kambiyo mevzuatı çerçevesinde, bedeli yurda getirilmesi gerekli olmaksızın yurt dışına kesin olarak mal çıkarılmasıdır.³⁰
- e. Transit Ticaret Şeklinde İhracat:** Türkiye'ye net döviz sağlanması kaydıyla yabancı menşeli malların, Türk uyruklu bir kişi tarafından, bir diğer ülkeye transit olarak veya doğrudan doğruya satılmasıdır. Transit ticaret bazı esaslar dâhilinde yapılması gerekir. Önceden döviz tahsisi suretiyle, mahsup suretiyle ve net döviz girdisinin beyanı sureti şeklinde yapılır.
- f. Yurt Dışında İnşaat, Tesisat ve Montaj İşleri Alan Müteahhitlerin Yapacağı İhracat:** Yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitlerin, makine, teçhizat, inşaat malzemeleri ve işçilerin ihtiyacı olan tüketim maddelerinin ihracatı için, müteahhit firmalar bir dilekçe ekinde yurt dışında işin alındığını gösterir belgelerle birlikte ihraç edilecek malların cins, miktar ve konvertibi bir döviz cinsinden değerini belirten beş örnek liste ile Müsteşarlığa müracaat ederler. Bu firmaların ihracatçı sıfatı taşımaları gerekli değildir.³¹
- g. Geçici İhracat:** Az veya çok işçilik görmek, ambalajlanmak veya diğer nedenlerle mamul, yarı mamul ve hammaddelerin yurt dışına geçici olarak gönderilmesini ifade eden ihracat biçimidir. Geçici ihracat mal çeşidine ve yapılacak işleme göre dört değişik prosedür ile gerçekleştirilir.

5. İHRACATTA YARDIMCI KURULUŞLAR

İhracatta yardımcı kuruluşlar olarak gümrük komisyoncuları, taşıma komisyoncuları gözetim şirketleri ihracatçı birlikleri sanayi ve ticaret odaları gibi kurumlar yer almaktadır.

Bu kurumların her biri ihracat konusunda firmalarla ilişki içindedir. Her kurum kendi çerçevesinde yetkili kılınmıştır.

³⁰ BTSO, a.g.e., s.7.

³¹ İTO, a.g.e., s.33.

6.İHRAÇ BEDELLERİNİN TAHSİLİ İLGİLİ ESASLAR

İhraç edilen malların bedelinin sürecinde yurda getirilerek, bankalara ve özel finans kurumlarına satılmasından ve ihracat hesabının süresinde kapatılmasından ihracatçılar sorumludur. Alacak hakkının satın alınması (Factoring) suretiyle, ticari riskin faktör kuruluşlarınca üstlenilmesi halinde, ihracat bedelinin üstlenilen risk oranında yurda getirilmesinden faktör denilen bu kuruluşlar sorumludur. Fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün içinde yurda getirilen ihracat bedelleri, bağlı muamele hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ihracatçının ithalat bedelleri ve görünmeyen işlemlere ilişkin giderleri ile mahsup edilebilir. İhracat bedellerinden mahsuba izin verilen hallerde, ihracat bedelleri süresi içinde yurda getirilmiş sayılır. Mahsuba tabi tutulan kısım için, mahsup tarihinde geçerli döviz alış kuru üzerinden döviz alım ve satım belgeleri düzenlenir.³²

7. İHRACATIN FİNANSMANI

İhracatçının mal ve hizmetleri sevk etmesinden önce veya sonra, ihracat işlemi ile ilgili gereksinim duyduğu fonların sağlanmasına ihracat finansmanı denir. Yükleme öncesi finansman, ihracatçının işletme sermayesi gereksinimi için, yükleme sonrası finansman ise, uluslar arası rekabet ve alıcının kredi talebiyle ortaya çıkmaktadır. İhracat kredileri, vade açısından, kısa, orta ve uzun vadeli olarak sınıflandırılmaktadır. Özellikle kısa vadeli ihracat kredileri, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler açısından büyük bir önem taşımaktadır. Çünkü gelişmekte olan ülkelerin ihraç ettikleri mallar, kısa vadeli kredilere uygunluk gösterir. Makine ve teçhizat gibi mallar 1 – 5 yıl arasında vadeli kredilerle ihraç edilirken, anahtar teslimi projeler ve bitmiş sanayi fabrikalarının ihracatı ise, genellikle 5 yıldan daha uzun vadeli kredilerle mümkün olmaktadır.

³² BTSO, a.g.e., s.182-183.

7.1. Merkez Bankası ve Ticari Bankaların Kredileri

Bir ülkede, ihracat artışının sağlanabilmesi için ihracatçılara ucuz ve uzun vadeli fon yaratılması önemli bir noktadır. İhracatta rekabeti belirleyen üç faktörün fiyat, kalite ve zamanında teslim olmasından dolayı, ihracatın finansmanı diğer ülke ihracatçılarıyla rekabet açısından önemli bir rol oynamaktadır. Ticari bankaların düşük faizli, sabit oranlı uzun vadeli ihracat kredileri sağlamaları, genellikle karlı bir işlem değildir. Bu nedenle, ticari bankalar tarafından kullanılan kredilere Merkez Bankaları veya İhracat Bankaları tarafından destek sağlanmaktadır. T.C. Merkez Bankası tarafından uygulanan krediler ve kredi faiz oranları her yıl değişmesine karşılık, sağlanan krediler 4 ana grup altında toplanmaktadır.

- a. **İhracat Reeskont Kredisi:** Daha önce ihracat yapmış, ihracat belgesi veya ruhsatnamesi sahibi işletmeler, ihracı yasaklanan malların dışında kalan Türk menşeli bütün malların hiçbir belge aranmaksızın, serbest dövizle kesin olarak ihracı taahhüdü karşılığı kullanılmak üzere bankalara tahsis edilen bir kredidir. Bu verilen krediler, vergi, resim ve harç istisnasından yararlanırlar.
- b. **Vesaik Mukabili Kredi:** İhracatla ilgili belgelerin tahsile gönderildiğini gösteren belgelerin karşılığında kullanılan bir kredi türünü oluşturur. Vesaikler karşılığında ihracatçıya, FOB değerinin belli bir yüzdesi ödenmektedir.
- c. **Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Reeskont Kredisi:** Yurt dışında müteahhitlik faaliyetleri karşılığında döviz sağlayacak işletmelere kullanılmak üzere, aracı bankalara tahsis edilen kredi türüdür. Kredinin tutarı, yurda getirileceği taahhüt edilen kredinin belli bir yüzdesi kadardır.
- d. **Özel İhracat Reeskont Kredisi:** İhracat faaliyetleriyle ilgili sevk öncesi ve sonrası finansman gereksinimlerinin karşılanması amacıyla, Türkiye İhracat İthalat Bankası (Eximbank) aracılığı ile ihracat performansı bazında dönüşümlü olarak kullanılan kredi türüdür.³³

³³ Ali CEYLAN, "İhracatın Finansmanı," Bursa Sanayicileri ve İş Adamları Derneği BUSİAD' dan Bakış Sayı: 52 (Ekim 1995), s.22-26.

7.2. Türkiye İhracat İthalat Bankası (Eximbank)

Türkiye ithalat ve ihracat bankası veya dünyadaki benzerlerine göre adlandırıldığında Türk Eximbank, 1987 yılında kurulmuştur. Amacı, Türk ihracatçılara ve yurt dışında faaliyet gösteren Türk müteahhitlerine finansal destek sağlayarak ülkenin döviz gelirlerinin artmasına katkıda bulunmaktadır. Eximbank sağladığı mali destekler, krediler, sigorta ve garanti programlarından oluşan bir ürün ve hizmet ağına sahiptir. Bu nitelikleri dolayısı ile Eximbank, Türkiye'nin uygulamakta olduğu dışa açık sanayileşme stratejisinde önemli bir yer tutmaktadır.³⁴

7.3. Halk Bankası Kredileri

Halk Bankası tarafından küçük ve orta ölçekli kobi işletmeler için, ihracat kredileri verilmektedir. Bu verilen krediler Türk Lirası ve Dolar şeklinde verilmekte olup, kredilerin vadesi maksimum 9 aydır. Türk Lirası krediler 50+3, Dolar olarak verilen krediler “LIBOR” olarak kullanılmaktadır.³⁵

7.4. Factoring

İhracatçı firmanın, yurt dışındaki alacaklarını, belli bir iskonto karşılığında factor adı verilen girişimcilere satmasına “Factoring” denilmektedir. Bu yapılan satış, geri dönülemez bir şekilde yapılmakta ve uygulanmaktadır. Verilen tüm kredilerin riskleri ve politik riskler factoring firmasına kurumuna geçer. Bu nedenle ihracatçı yönünden factoring’ in belirli avantajları bulunur. Her şeyden önce kredi riskini devreder. Bu nedenle yabancı borçluların, kredi itibarlarını değerlendirmek üzere ayrıca eleman çalıştırmasına gerek kalmaz. İhracatçı anında nakit sağlayabilir. Sonuçta firmanın nakit durumu iyileşir. Ayrıca, firma factoring hizmeti sayesinde ticaret koşullarını yabancı ülkedeki yerel koşullara uydurulabilir ve rekabetçi gücünü artırıp güçlü konuma gelir.

³⁴ Halil Seyitoğlu, Uluslar arası Finans (üçüncü Basım, Varlık Yayınları, Ankara), s.43..

³⁵ London Inter Bank Offer Rate / Londra Inter Bank Faiz (Teklif Oranı)

7.5.Forfaiting

Forfaiting, ihracattan doğan orta vadeli bir alacağın iskonto karşılığında bir forfaiting şirketine satışı işlemidir. Çoğunlukla sermaye mallarında uygulanmaktadır. Sermaye malları genellikle pahalı araçlardır. Bunların ithalatçısı kısa zamanda ödeme yapamayabilir.

8. DIŞ TİCARETTE ÖDEME ŞEKİLLERİ

Dış ticarete aşağıdaki gibi ödeme şekilleri bulunur. Bunlar ise;

- a. Peşin Ödeme (Cash/Advance Payment)
- b. Vesaik Mukabili (Karşılığı) ödeme (Cash Against Document)
- c. Mal Mukabili (Karşılığı) ödeme (Cash Against Goods)
- d. Poliçe karşılığı ödeme (Bank Avalized Draft)
- e. Akreditifli ödeme (Letter of Credit-L/C)

8.1. Peşin Ödeme (Cash/Advance Payment)

İhracat gerçekleşmeden önce ithalatçının bedeli ödemesi ve ihracatçının bedeli tahsil ettikten sonra malları sevk etmesidir. Bu ödeme şeklinde ithalatçı risk altındadır. İhracatçının ise hiçbir riski yoktur. Mal ve sevk evrakı doğrudan alıcı adına gönderilir. Alıcı da daha önce yapmış olduğu transfere ait döviz satış belgesi ve kendisine gelen sevk evrakı ile malını gümrükten çeker. Peşin ödeme karşılığında ihracat, ihracat yönetmeliğine ekli listede gösterilen konvertibl dövizler üzerinden, havale, red-clause akreditif veya efektif ya da çek seyyah çeki dahil şeklinde yapılır. İhracatın gerçekleştirilmediği durumlarda veya sözleşmenin fesih edildi durumda alışı yapılan dövizlerin geriye transferi mümkündür.³⁶

³⁶ Seyitoğlu, a.g.e.,s.280-281.

8.2. Vesaik Mukabili Karşılığında Ödeme (Cash Against Documents)

Vesaik mukabili karşılığı ödeme, ithalatçının ilgili belgeleri mal bedelini ödediği zaman kendi bankasından alması durumunu ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile bu ödeme şeklinde alıcı firma için kendi bankasından sevk evrakını alırken ödemeyi de yapar. Satıcı firma için güvenli olması açısından, mal aracı banka adına gönderilir ve ciro alınmadan malı gümrükten çekmek mümkün olmaz olamaz. Vesaik mukabili ödemede dört taraf bulunur. Bunlar ise;

- Satıcı/İhracatçı (Lehtar)
- Satıcının Bankası (Tahsile Gönderilen Muhabir Banka)
- Alıcı/İthalatçı (Amir)
- Alıcının/İthalatçının Bankası (Tahsil/İbraz Bankası)

Bu yapılan işlemlerde ise ödeme şekli aşağıdaki aşamalardan geçerek gerçekleştirilir. Bunlar ise;³⁷

- İhracatçı, satış sözleşmesinde belirtildiği üzere malları gönderir.
- Satıcı malın sevkiyatına ilişkin olan bilgiler ile diğer belgeleri kendi ülkesindeki bir bankaya (muhabir bankaya) teslim eder (vesaikin ibrazı)
- Banka, belgeleri (vesaiki) ithalatçının bankasına mal bedelinin tahsili için gönderir.
- Alıcı ödemede bulunur.
- İthalatçının bankası (amir banka veya tahsil bankası) belgeleri mal bedelini kendisine ödeyen ithalatçıya teslim eder ve ithalatçı aldığı belgeler ile malı gümrükten çeker.
- Alıcının bankası mal bedelini satıcısının bankasına gönderir.
- Satıcının bankası lehtara ödemeyi yapar.

³⁷ Ali Dölek, **Gümrük Birliği Sonrası Uygulamalı İhracat Bilgileri** (Beta Basım. Yayın İstanbul:1999), s.78-79.

Yukarıda görüldüğü gibi vesaik mukabili ödeme işlemini başlatan taraf, ihracatçıdır. İhracatçı, bu ödeme şeklinde malları, mal bedelini tahsil etmeden ithalatçının ülkesine göndermekte ve hiçbir banka güvencesi de almamaktadır. Bu açıdan, bu ödeme şekli ihracatçının ithalatçıya güvensi sonucunda başvurulmuş bir yoldur. Her ne kadar, ithalatçının mal bedelini ödememesi durumunda, ihracatçı malını geriye çekme ve ülkesine getirme hakkına sahipse de pratikte bu işlem, masraflı olduğu kadar çeşitli riskleri de taşımaktadır. Vesaik mukabili ödeme şeklini kabul eden taraflar, bir anlaşmazlığı önlemek amacıyla satış sözleşmesinde bu durumu belirtmenin yanında, aşağıdaki hususları da açıkça belirlemelidirler.

- Ödemenin hangi para cinsi ile yapılacağı,
- Mal bedelinin tamamının birden mi, yoksa kısmi olarak mı ödeneceği (bu durumda banka taksitler halinde ödenen bedel tamamlanınca belgeleri ithalatçıya teslim eder)
- Ödemenin belgeler alınır alınmaz mı, yoksa belli bir vade dâhilinde daha sonra mı yapılacağı (Ödeme bir poliçe veya taahhütname ile de gerçekleştirilebilir).

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamadan da anlaşıldığı gibi vesaik mukabili ödeme şeklinde ithalatçının bankası mal bedelini almadan ithalatçıya malın mülkiyetini temsil eden belgeleri vermemektedir. Şayet söz konusu değil ise, bu durumda ithalatçının bankası bir nevi malın mülkiyetini geçici olarak kendi üstüne almış bulunmaktadır. Buradan anlaşılacağı gibi ihracatçılar bu ödeme şekli çerçevesinde bir ihracat işlemini gerçekleştiriyorlar ise malın mülkiyetini temsil eden konşimento, CMR (Convention Merchandise Routiers/Karayolu Mal Dolaşım Birliği) gibi sevk belgeleri üzerinde alıcı (consignee) bölümüne ithalatçının bankasının ismini yazdırmalıdır. Notify bölümüne, yani ithalatçının bankasının ihbarı kime yapacağına ilişkin kaydın yazıldığı yere de alıcının adı ve açık adresi yazılmalıdır.

8.3. Mal Mukabili Karşılığı Ödeme (Cash Against Goods)

Mal karşılığı ödeme, ihracatçının malları ve belgeleri ithalatçıya gönderdikten sonra ihraç bedelini tahsil etmesi durumunu ifade etmekte olup aşağıdaki aşamaları takip etmek koşulu ile işlemi gerçekleştirir.

- İhracatçı, satış sözleşmesi kapsamında malları ithalatçıya gönderir.
- İhracatla ilgili belgeleri, ya doğrudan ya da banka aracılığı ile ithalatçıya yollar.
- İthalatçı, eline ulaşan belgeler ile malı teslim alır ve ödemeyi satış sözleşmesinde belirtildiği üzere ihracatçıya yapar.

Mal mukabili ödeme şeklinde, bütün evraklar alıcı yani ithalatçı adına tanzim edilmekte ve doğrudan alıcıya gönderilmektedir. Bankaya ise ilgili evrakların sadece kopyaları verilerek ihracatın gerçekleştirildiği bildirilmekte ve mal bedeli gelince bu evraklar ile bedelin irtibatlandırılması sağlanmaktadır. Mal mukabili ödeme şeklinin, ihracatçı açısından oldukça riskli olması sebebi ile ithalatçıya duyulan aşırı güven ortamında başvurulmasında fayda vardır. Bu ödeme şekli çerçevesinde yapılan ihracatlar ülkemiz açısından bakıldığında da bir tür yabancı ülkelere ticari kredi açılması anlamına gelmektedir. Bu işlemde kambiyo mevzuatı oldukça hassastır. Mevzuat mal gönderildikten sonra ihracat bedelinin zamanı içinde en geç 180 gün içinde yurda getirilmesini şart koşmaktadır. Ancak zorlayıcı şartlar, yani mücbir sebep halleri geçerli ise, bu şartı iptal edebilir. Mücbir sebepler olarak ancak aşağıdaki şartlar kabul edilmektedir.

- İthalatçı veya ihracatçı firmanın iflası,
- İthalatçı ülkesinin resmi makamlarından kaynaklanan sebeplerle ihracat bedelinin getirilmemesi,
- Alıcı ile satıcı arasında ortaya çıkan herhangi bir anlaşmazlık nedeniyle yurtdışında dava açılmış veya tahkime gidilmiş olması,
- Grev, lokavt veya avarya halinin gerçekleşmiş olması,
- Doğal afet, savaş benzeri olağanüstü durumların ortaya çıkması,
- Malların kaybedilmesi, hasar görmesi veya imha olması,

Gibi hallerde düzenlenecek olan belgelerin mutlaka ilgili ülkenin yetkili makamlarınca onaylanması ve ayrıca yurtdışındaki konuyla alakalı temsilciliklerimizde de tasdik edilmesi şartları aranmaktadır.

8.4. Poliçe Karşılığı Ödeme (Bank Avalizet Draft)

Bu ödeme şeklinde ihracatçı, mallarını gönderdikten sonra dışarıdaki ithalatçı üzerine bir poliçe (draft) çeker. Poliçeye, ithalatçının malları devralmasına yarayacak sevk evrakını ekler ve bir (refakat mektubu) ile birlikte kendi ülkesindeki bankasına verir. Refakat mektubu ödemeye ilgili tam ve kesin talimatları içerir içermektedir.

Poliçe ve sevk evrakını alan banka, bunları ithalatçının ülkesindeki kendi muhabinine gönderir. Muhabir banka tarafından yapılacak işlem poliçenin türüne bağlıdır. Poliçeler vadesiz poliçe, (sight draft) ve vadeli poliçe (time draft) diye ikiye ayrılmaktadır.

Vadesiz Poliçe: Muhabir banka, ithalatçının poliçe bedelini tamamen ödemesinden sonra malın mülkiyetini devretmeye yarayan belgeleri kendisine teslim eder. Poliçe bedeli daha sonra muhabir banka tarafından ihracatçıya gönderilir. İhracatçının ülkesinde poliçe ve öteki belgeleri alan bankanın, bunları malın ithalatçının limanına varmasından önce, daha hızlı bir araçla yurtdışındaki muhabinine göndermiş olması gereklidir.

Vadeli Poliçe: İhracatçı, malları yolladıktan sonra ithalatçı üzerine çektiği poliçeyi öteki sevk evrakı ile birlikte bankasına teslim eder. Banka da bunları ithalatçının ülkesindeki muhabinine ulaştırır. Ancak muhabir banka ödemenin yapılmasından sonra değil, ithalatçının poliçeyi, kabul etmesinden sonra sevk evrakını kendisine devreder. Kabul edilen poliçeyi ise tekrar ihracatçıya gönderilir. Borçlu tarafından görüldükten belirli bir süre sonra ödenecek vadeli poliçelerin, genellikle 30 gün ile 120 arasında değişen ödeme süreleri bulunmaktadır.

8.5. Akreditifli Ödeme (Letter Of Credit-L/C)

Akreditif, ithalatçı tarafından bir bankaya açtırılan ve malın sözleşme koşullarına uygun biçimde gönderilmesi durumunda, ihracatçıya ödeme yapılacağını taahhüt eden bir hesaptır. İthalatçının bankası, akreditif açmayı kabul etmesi üzerine, ihracatçının ülkesinde bulunan muhabinine talimat göndererek, ihracatçı lehine bir akreditif hesabı açılmasını ister. Akreditif, belirli bir miktarın ödenmesini öngörür ve belirli bir süre için geçerlidir. Sözleme koşullarına uygun olarak malını gönderen ihracatçıya, akreditif hesabı çerçevesinde, kendi ülkesindeki banka tarafından ödeme yapılır. Akreditifi açan muhabir banka, ihracatçının sözleşme koşullarına uygun tüm belgeleri sunduğundan emin olmadıkça ödemeyi yapmaz.³⁸

Akreditifli Ödeme: Bir banka taahhüdü ile satış bedelinin ödenmesini teminat altın alması bakımından en fazla ihracatçıya yarar sağlar. Bu nedenle, genellikle satıcı alıcıya satış şartlarını dikte edebilecek durumda ise, satış parasının akreditif karşılığında ödenmesini ister. Ayrıca, kambiyo kontrolü uygulayan ülkelerde, daha sıkı bir denetim kurabilmek amacıyla mal bedellerinin akreditifle ödenmesinin zorunlu tutulmasını da görebiliriz. Akreditifli ödeme ihracatçıya belli başlı üç önemli avantajı sağlar. Bunlar, kredi teminatı, kredi kolaylığı ve transfer teminatıdır.³⁹

8.5.1. Cayılamaz Akreditifler (Gayri Kabili Rücu Akreditifler – Irrevocable L/C)

Cayılmaz akreditifler, akreditifi açan bankayı, alıcıdan aldığı akreditif talimatı çerçevesinde, akreditif vadesi içinde, akreditifte şart koşulan belgelerin akreditif şartlarına uygun olarak ibraz edilmesi şartına bağlı olarak, akreditifte belirtilen miktara kadar ödeme yapacağı konusunda cayılamaz taahhüt altına sokar. Akreditiflerin mutlaka geçerlilik süresinin olması gereklidir. Lehtarın akreditifi kullanabilmesi için akreditif belgelerini bu süre içinde bankaya ibraz etmesi şarttır. Cayılamaz akreditif, lehtarın izni ve kabulü

³⁸ Seyitoğlu, a.g.e., s.270.

³⁹ Tumay, a.g.e., s.57.

olmadan iptal edilemez. Bu nedenle cayılamaz akreditifler, teyitli ve peşin ödemeli akreditifler ile birlikte uluslar arası ticarete en fazla kullanılan türlerdir.⁴⁰

8.5.2. Cayılabilir Akreditif (Kabili Rücu Akreditifler – Revocable L/C)

Cayılabılır akreditif, sevk vesaiki ibraz edilmeden önce herhangi bir tarihte gümrük çıkışı yapılmış olsa dahi akreditifin alıcı tarafından satıcının onayı olmaksızın iptalini mümkün kılan bir akreditif türüdür. Ancak sevk evrakı ibraz edildikten sonra akreditif açan bankaca gönderilen iptal talimatı ibraz edilen vesaik için hüküm ifade etmez.⁴¹

8.5.3. Teyitli Akreditif (Confirmend Credit)

Cayılmaz akreditif, lehtara, diğer bir banka aracılığı ile ihbar eden banka the advising bank ve söz konusu banka için hiçbir yükümlülüğü içermemek üzere tebliğ edebilir. Ancak akreditifi açan banka, açmış olduğu akreditifi teyit etmesi hususunda diğer bir bankaya istemede bulunur veya talimat veri; bu banka da söz konusu talimata uyararak akreditifi teyit eder ise; bu tarzdaki teyit işlemi, akreditif koşul ve niteliklerine uymak kaydıyla hem akreditifi açan banka, hem de teyit eden bankanın kesin bir taahhüdüdür.⁴²

Irrevocable Confirmed L/C – Cayılmaz ve teyitli akreditiflerde akreditif bankası, alıcıdan aldığı talimata dayanarak, muhabirinden, akreditifi ihbar ederken buna aynı zamanda kendi teyidini de eklenmesini ister. Böylece, akreditif bankasına ilaveten teyit bankası da, şartlara uygun belgelerin vade içinde ibraz edilmesi şartıyla, ödemenin yapılacağı konusunda lehtara karşı bizzat kesin bir taahhüt altına girmiş olur. Sonuç olarak, bir cayılamaz teyitli akreditifte, hem akreditif hem de teyit bankaları ödemenin yapılacağı cayılamaz olarak taahhüt ederler. Sahip olduğu bu çifte taahhüt nedeni ile satıcıya azami güven sağlayan bir akreditif türüdür.⁴³

⁴⁰ Tumay, **a.g.e.**, s.69.

⁴¹ İTO, **a.g.e.**, s.46.

⁴² Kozlu, **a.g.e.**, s.163.

⁴³ Tumay, **a.g.e.**, s.58.

8.5.4. Peşin Akreditif (L/C at Sight)

Peşin akreditifler, İngilizce’ de “Red Clause” Letter of Credit Türkçe’ de ise kırmızı kayıt taşıyan akreditif olarak adlandırılmakta olup, asıl olarak ihracatçıya ürünleri sevk etmeden ön ödeme yapılmasına olanak sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. Ön ödemeyi alan ihracatçı bu peşinatı ürünlerin sevkiyata hazırlanmasında kullanmaktadır. Bu tip akreditifler alıcı ve satıcının birbirlerini iyi tanıdıkları ve güven duydukları durumlarda kullanılmaktadır. Çünkü Red Clause Akreditiflerde alıcı satıcıya karşılıksız bir finansman olanağı tanımaktadır. Yapılan işlem her iki tarafında birbirine olan güveni sonucunda gerçekleştirilir.

8.5.5. Devredilebilir Akreditif (Transferable Credit)

İngilizce’de transferable letter of credit olarak tanımlanan, Türkçe’de ise, devredilebilir akreditif veya transfer edilebilir akreditif olarak karşılık bulan bir akreditif çeşididir. Devredilebilir akreditifler söz konusu işlemde ihracatçının aynı zamanda üretici olmayıp alım satım işlemine aracılık eden firmalar düşük kar marjları işlem yapan ve genellikle yapılmakta olan dış ticaret işlemlerine yetecek kadar sermaye gücüne sahip olmayan, komisyon üzerinden çalışan kuruluşlardır. Transfer edebilir veya diğer bir ismi ile devredilebilir akreditifler, aracı ihracatçıların birinci lehtar kendi lehlerine açılmış olan akreditifleri, malları temin edecekleri kuruluş veya kuruluşlara ikinci lehtar devretmelerine olanak sağlamaktadırlar. Devredilebilir akreditifler, UCP 600’ün 38. Maddesinde ele alınmıştır. UCP 600 38. Maddesinde ele alınan konular başlıklar halinde aşağıda gösterildiği gibidir.

- Bankalar açıkça onaylamadıkları sürece bir akreditifi devretmek zorunda değildirler.
- Bir akreditifin devredilebilir olabilmesi için özellikle bunu taşıyan bir ibare taşıması gerekmektedir. “Transferable”

- Akreditifin devir masrafları aksine hüküm yoksa birinci lehtar tarafından karşılanmak zorundadır.
- Kısmi yüklemeye izin veren akreditifler birden fazla ikinci lehtara devredilebilir.
- Devredilmiş olan bir akreditif, aksine bir hüküm akreditif metnine eklenmemiş ise, tekrar devredilemez.
- Devredilen akreditif, asıl akreditifin şartlarını belirli maddeler hariç aynen taşımak zorundadır. Birinci lehtar, akreditif tutarı, vadesi vb. bazı özelliklerin tutarlarında azaltmaya gidebilir.

Devredilmeyen faturalı devirde, alıcıya malların başka bir firmadan temin edildiğini bilir ve bu aracılık hizmeti dolayısıyla da lehtara komisyon ödemeyi kabul eder. Bu nedenle asıl alıcının adının, asıl satıcıdan gizlenmesine gerek yoktur. Bu durumda ihbar veya teyit bankası, lehtardan alacağı talimata istinaden, akreditifin bir kopyasını eklemek suretiyle akreditifin kendisine devredildiğini asıl satıcıya yani akreditifin ikinci lehtarına tebliğ eder. Böylece asıl satıcı, akreditifin ikinci lehtarı olarak, karşılıklı akreditiflerin aksine, akreditifin birinci lehtarının sahip olduğu bütün haklara sahip olur. Değiştirilmeyen faturalı devirde, ikinci lehtar sevkiyatı yapıp belgeleri ibraz ettiği zaman, faturasının birinci lehtarın faturası ile değiştirilmesine gerek olmaksızın, bu belgeler aynen akreditif bankasına gönderilir. Tutar ise ikinci lehtara ödenir.

Değiştirilen faturalı devirde ise; malların asıl alıcısı ile fiyatının malların temin edildiği firmaya açıklanmaması esastır. Akreditifin birinci lehtarı bu hususları asıl satıcıdan gizli tutmak amacı ile akreditifin sadece asıl satıcıya ödenecek miktarını ona devretmesi için, ihbar veya teyit bankasına talimat verir. Banka, lehtardan aldığı bu devir talimatına istinaden asıl satıcı lehine ikinci bir akreditif açar. Bu akreditifin şartları, miktar, vade ve lehtar istisnaları dışında devredilen akreditifin aynısıdır. İkinci akreditifin açılmasıyla, gerek devredilebilir gerek ikinci akreditifi açan bankaların bu akreditiflerden doğan taahhütleri birinci lehtardan ikinci lehtara devredilmiş olur. Asıl satıcı, kendisine sağlanan bu teminat karşısında malları, bedelini peşin tahsil etmeden göndermeyi kabul eder.

Böylece, birinci akreditif lehtarının, ne akreditif ne de devirle ilgili herhangi bir mali külfet altına girmeksizin lehine açılmış olan devredilebilir akreditifle kendisine sağlanan finansman imkânından yararlanmak suretiyle malları temin etmesi mümkün olmaktadır.⁴⁴

8.5.6. Arka Arkaya Akreditif (Back – to Back Credit)

Aracılı bazı satışlardan aracıya açılan akreditif devredilebilir nitelikte değilse ve aracı malın üreticisine bir ödeme yapmak zorunda ise “back-to back” akreditif kullanabilir. Bu durumda ikinci bir akreditif aracı/satıcıdan üreticiye açılacaktır. İlk akreditifin lehtarı olan aracı/satıcı, bu akreditifi ihbarı yapan bankaya teminat olarak gösterip, onun üreticiye yeni bir akreditif açmasını isteyecektir. Banka bu akreditifi açıp açmamakta serbesttir. İkinci akreditifin amiri olarak aracı/satıcı kendisi birinci akreditif bedelini tahsil etsin veya etmesin ikinci akreditif için yaptığı ödemeler dolayısı ile bankayı “ramburse” etmek zorundadır. Açılan ikinci akreditifin şartları kapsamında, lehtarın ibraz etmek zorunda olduğu belgeler, fatura hariç, ilk akreditifin şart koştuğu belgeler olmalıdır. Ayrıca, sevkiyat ve belgelerin ibrazı birinci akreditifin sınırları içinde son bulmalıdır. Bu suretle, aracı/satıcı ilk akreditifin tahsilini öngörülen koşullar içinde yapabilir.⁴⁵

8.5.7. Kırmızı Şartlı Akreditif (Red-Clause Credit)

Kırmızı şartlı akreditif, satıcının finansmanını sağlar. Başlangıçta bu akreditiflerdeki avans şartının kırmızı renkte yazılmış olması, bunların bu adla anılmalarına neden olmuştur. Satın alınacak malların limana getirilerek burada ambalajlandıktan sonra, gidecekleri yere sevk edilmelerinde kullandıkları için bazen bu akreditiflere ambalaj akreditifleri “packing credits” ismi de verilmektedir.⁴⁶

⁴⁴ Tumay, **a.g.e.**, s.63-64.

⁴⁵ Kozlu, **a.g.e.**, s.166.

⁴⁶ Tumay, **a.g.e.**, s.60.

Kırmızı şartlı akreditif gereği, satıcıya ödenecek tutar, akreditifin tam değeri veya belli bir oranı olabilir. Genellikle, alıcı bu tür akreditifi ancak bir garanti karşılığı veya çok yakın tanıyıp güvendiği firmalara açar. Çoğu zamanda sağladığı öz finansman karşılığı satıcıdan bir fiyat indirimi ister. Bu ön finansman “red-clause” akreditifle sağlanabileceği gibi doğrudan havale yoluyla da ihracatçıya gönderilir. Bu tür havaleye “prefinansman” denir.⁴⁷

8.5.8. Rotatif Akreditif (Revolving Credit)

Rotatif akreditif, bedel, ayrıca akreditif tadilatı gerektirmeden çeşitli kereler lehtara ödenebilmektedir. Bu tür kredi kabili rücu veya gayri kabili rücu olabilir. Rotasyon belirli bir zaman veya değerle sınırlanabilir. Zamanı içinde rotatif çalışan bir akreditifle altı aylık bir süre içinde lehtara her ay \$ 100.000 ödeme yapılması öngörülebilir. Bir ay önce bulunduğu ayın \$ 100.000’ ını çekebilir. Eğer akreditif “kümülatif” ise ilk değilse belirlenen ödeme devreleri içinde tahsil edilmeyen tutarlar sonraki devrelerde kullanılamaz. Eğer akreditif zaman değil de, değere göre rotatif ise, geçerlilik süresi içinde kullanıldıkça, yani satıcı vesaiki ibraz ettikçe yenilenir. Bu sınırsız bir riziko yaratabileceğinden genellikle alıcı belli bir tavanla akreditifi sınırlar. Akreditif o rakama ulaşınca dek vesaik ibrazında otomatik olarak yenilenir. Sevk olacak malın tam değeri için açılmış olan ve belirli miktarlarda veya aylık devrelerde sevkini şart koşan yani kısmi sevkiyata izin veren akreditif, rotatif akreditif değildir. Kısmi sevkiyatla ilgili milletler arası ticaret odası hükümleri ise aşağıdaki gibidir.⁴⁸

- Akreditifte aksi bir durum belirtilmedikçe, kısmi sevkiyata izin verilir. Emtianın gemiye yüklendiği “on board” gösteren yükleme konşimentoları başka, başka tarihleri veya farklı yükleme limanlarını gösterse bile, aynı gemiyle ve aynı yolculukta yapılan sevkiyata kısmi sevkiyat nazariyle bakılmaz. Belirli zamanlarda yüklemenin partiler halinde yapılacağı şart

⁴⁷ Kozlu a.g.e., s.166-167.

⁴⁸ Tumay, a.g.e., s.60.

koşulmuş olup da, herhangi bir parti için belirlenen süre içinde yüklenmemiş bulunursa, aksi akreditifte belirtilmiş olmadıkça, akreditif bu parti ve bundan sonraki partiler hakkında hükümden düşer.⁴⁹

9.ÖDEME ŞEKİLLERİNİN UYGUNLUĞU VE GENEL DEĞERLENDİRMESİ

- Ödeme şeklinin peşin olması durumu; ithalatçı daha önce anlaşılan mal bedelinin tamının yüklemeden önce, proforma fatura aracılığıyla kendisine bildirilen, ihracatçıya ait hesap numarasına banka aracılığıyla havale etmektedir. Bankasına havale edilen tutarı gören ihracatçı da malı yükler ve yükleme evraklarını ithalatçıya gönderir. Risk tamamen ithalatçıdadır.
- Ödeme şeklinin vesaik mukabili olması durumu; ihracatçı ödemededen önce malı yükler ve yükleme evraklarını kendi ülkesindeki bankasına verir. Banka da bu evrakları ithalatçının ülkesindeki bankasına gönderir. İthalatçının bankası kendisine yükleme evraklarının geldiğini ithalatçıya ihbar eder. İthalatçı bankaya giderek ticari faturada yazan tutarı bankasına ödeyerek evrakları alır ve mal geldiğinde gümrükten bu evrakları kullanarak malını çeker. Bu ödeme şeklinde ihracatçının garantisi ithalatçının bankasının mal bedelini almadan yükleme evraklarını ithalatçıya vermeyecek olmasıdır. Yalnız ithalatçı mal yoldayken veya vardığında dahi ithalattan vazgeçebilir.
- Ödeme şeklinin mal mukabili olması durumunda; ihracatçı ödemededen önceden malı yükler ve yükleme evraklarını banka aracılığıyla değil direkt olarak kargo firmasıyla veya malı taşıyan kişi aracılığıyla ithalatçıya gönderir. İthalatçı bu evrakları alarak malını gümrükten çeker ve ithalat bedelini ihracatçıya öder gönderir. İhracatçı açısından son derece riskli bir ödeme işlemini oluşturmaktadır. İthalatçı malı gümrükten çektikten sonra dahi parayı ödeyebilir.

⁴⁹ Kozlu, a.g.e., s.168.

- Ödemenin kısmi peşin ve poliçe karşılığı olması durumunda ise; ithalatçı mal bedelinin önceden anlaşılan belli bir kısmını yüklemekten önce ihracatçının hesabına banka havalesi ile gönderir. Parayı hesabında gören ihracatçı yüklemeyi gerçekleştirir ve yükleme evraklarını kendi ülkesindeki bankasına verir. Bankası bu evrakları ithalatçının ülkesindeki bankasına gönderir. İthalatçı ise fatura tutarından daha önceden yaptığı ödeme bedelini düşülmüş tutarı bankasına ödeyerek malını gümrükten çeker. İthalatçının riski ithalattan vazgeçtiğinde peşin olarak gönderdiği tutarı alamama olasılığıdır. Böyle bir durumda ihracatçı bu bedeli kullanarak malı ülkesine geri getirebilir.
- Ödemenin akreditif ile yapılması durumunda ise; ithalatçı ihracatçıdan gelen proforma fatura ile bankasına başvurarak akreditif açtırma talebinde bulunur. Banka proforma faturadaki bilgileri kullanarak akreditif küşat metni hazırlar ve ithalatçıya gönderir. İthalatçı isterse bu metni ihracatçıya da göndererek kontrol etmesini isteyebilir ya da direkt olarak onaylayarak akreditifin açılmasını talep eder. Akreditif, açıldıktan belli bir süre sonra ihracatçının bankasına ulaşır. Orijinal akreditif metnini bankasından alan ihracatçı vadesinde yüklemeyi yapar ve yükleme evraklarını bankasına verir. Bankası da bu evrakları kontrol ederek ithalatçının bankasına gönderir. İthalatçının bankası da evrakları inceleyerek akreditife uygun olup olmadığını kontrol eder. Tüm evrakları inceleyen banka evrakların uygunluğunu kabul ettikten sonra akreditifi açar ve ihracatçının banka hesabına gönderir. İthalatçı da mal geldiğinde mevcut evrakları ile malını gümrükten çeker.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖDEME ŞEKİLLERİNE GÖRE İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1. ÖDEME ŞEKİLLERİNE GÖRE İHRACAT İŞLEMLERİ VE MUHASEBE KAYITLARI

İhracat işlemlerinin büyük çoğunluğu uluslararası ticarete yoğunlukla kullanılan döviz cinsinden yapılmaktadır. Bu nedenle de muhasebe kayıtlarına yabancı paraya dayalı işlemler olarak yansımaktadır.

Yabancı paraya dayalı bir işlem, işletmenin muhasebe kayıtlarına işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli kur üzerinden kayıt edilir. İşlem tarihinde geçerli olan kur genelde piyasa kuru veya spot kur olarak tanımlanmıştır.⁵⁰ Burada piyasa kuru, Merkez Bankasının belirlemiş olduğu kur veya çalışılan bankanın belirlemiş olduğu kur olarak algılanmalıdır. Bazı işlemlerde taraflar arasında bir anlaşma söz konusu ise, anlaşmada belirtilen kur da kullanılabilir. Fakat hesap kapanış tarihlerinde kullanılan kur vergi mevzuatı açısından Merkez Bankası döviz alış kuru olmalıdır.⁵¹ Ancak uygulamada, işlem tarihinde geçerli kura yaklaşık bir kur uygulanabilir. Örneğin, bir aylık işlemlerde o ayın ortalama kuru kullanılabilir. Bununla beraber kurlar büyük oynamalar gösterdiği taktirde, bir dönemin ortalama kurunun kullanımı güvenilir olmayacaktır.⁵²

İhracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak ihracat için katlanılan giderlerin kaydedilmesi bütün ödeme şekillerinde birbirlerine paraleldir. Ödeme şekillerine göre ihracat işlemlerinin kaydedilmesinde temel farklılık ihracat bedellerinin tahsil edilmesindeki işlemlerin farklılığından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle ilk önce peşin

⁵⁰ Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, "Türkiye Muhasebe Standardı - 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Madde 7. Türkiye Muhasebe Standartları 2000," (Ankara:2000), s.193.

⁵¹ Metin Canoğulları, "Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardının Uygulamasında Alınacak Önlemler," Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu V, (İzmir:1-5 Kasım 2000), s.107.

⁵² Türkiye Muhasebe Standardı 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Kanunu, Madde 8

ödeme yöntemine göre ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi detaylı olarak ele alınacak, daha sonra diğer ödeme yöntemlerinde ise oluşabilecek temel farklılıklar incelenecektir.

1.1. Peşin Ödemeli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Peşin ihracat işlemlerinde önce ithalatçı firma tarafından mal bedeli ihracatçı firmaya transfer edilir. Bu durumda gelen mal bedeli tutan ihracatçı firma tarafından döviz alış kuru ile Türk lirasına çevrilerek kaydedilecek ve aşağıdaki kayıt yapılacaktır.⁵³

_____ .../.../2010 _____
 102 BANKALAR HS
 102 01 TL Hesaplar
 102.01.001 ...Bankası
 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.
 340.50 Alınan Yurt Dışı Sipariş Avanslar
 340.50.002...Firması
 _____ .../.../2010 _____

Yurt dışı Sipariş Avansları Hesabında dış ülkelerdeki alıcılardan avans olarak gelen havale veya alınan yabancı paralar izlenmektedir. Yurt dışı alıcılardan gelen havale veya yabancı paralar, havale veya yabancı paranın geldiği tarihteki Merkez Bankası veya Türk lirasına çevrilmiş ise ilgili bankanın döviz alış kuru ile değerlendirilerek bu hesaba kaydedilir.⁵⁴ Banka tarafından ihracat ile ilgili giderler tahsil edildiği zaman yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır.⁵⁵

⁵³ M Vefa Toroslu, *Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi* (Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul:1999), s.758.

⁵⁴ Ümit Ataman ve Haluk Sümer, *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi* (Yedinci Basım. Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul:2000), s.352.

⁵⁵ Toroslu,**a.g.e.**, s.758.

.../.../2010

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

760.03 003 Banka gideri

102 BANKALAR HS.

102.01 TL Hesaplar

102.01.001Bankası

.../.../2010

İhracat ile ilgili giderler 7/A seçeneğinde 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabında Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler grubunda izlenmektedir. CIF satışlarda navlun ve sigorta giderleri, bankaların ihracat işlemleri dolayısıyla ihracatçı kuruluşlardan almış oldukları komisyonlar ile muhabir banka komisyonları gibi banka giderleri, yurtiçi veya yurtdışında ödenen komisyonlar, ihracat işlerini takip eden gümrük komisyoncusunun ücreti, gümrük komisyoncusunun yaptığı giderler ve konsolosluk harcı, menşe şahadetnamesi gideri varsa ihracatçının ödediği Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, İhracatçılar Birliğine ödenen nisbi aidatlar gibi diğer giderler de bu hesapta izlenirler.⁵⁶

Mal bedeli bankaya geldikten sonra ihracatçı firma malları, malların faturası ve diğer ilgili belgeleri ithalatçı firmaya gönderir ve aşağıdaki kaydı yaparak Alman Yurtdışı Sipariş Avansları Hesabını kapatır:⁵⁷

⁵⁶ Ataman ve Sümer, **a.g.e.**, s.367.

⁵⁷ Toroslu, a.g.e., s.739.

.../.../2010

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

340.50 Alınan Yurt dışı Sipariş Avansları

340.50.001 ... Firması

612 DİĞER İNDİRİMLER

612.12 İhracat Bedelleri Kur Farkı

601 YURTDIŞI SATIŞLAR

601.01 Yurt Dışı Satışlar

601.01.001 Ref. No.....,

YbPara

.../.../2010

Yurtdışı Satışlar Hesabı, yurt dışı satışları dolayısıyla yurt dışına düzenlenen faturaların Türkçe karşılıklarının izlendiği bir hesaptır. Faturalar Türkçe ve yabancı dilde, hem yabancı para hem de TL cinsinden düzenlenir. Yabancı para tutarının TL karşılığının hesaplanmasında fatura Tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınır. Döviz alış kuru faturada gösterilmelidir.⁵⁸

Yurt Dışı Satışlar Hesabına kayıt yapılırken esas alınabilecek değişik tarihler söz konusu olmaktadır. Bu tarihler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Malın nakliyeciyeye teslim edildiği tarih
- Faturanın düzenlendiği tarih
- Gümrük çıkış beyannamesinin tescil edildiği tarih
- Gümrük kanunu ve ihracat yönetmeliğine göre fiili ihracat tarihi (yüklemenin bittiği tarih)
- Malın sınırı geçtiği tarih

⁵⁸ Ataman ve Sümer, a.g.e, s.367.

Bilindiği gibi yurt içi satışlarda malın teslim tarihinden itibaren 7 gün içinde fatura düzenlenmesi ve o ay içinde KDV tahakkukunun yapılması gerekmektedir. Yurt dışı satışlarda da 7 günlük süre geçerlidir. Ancak yurt dışı satışlar KDV Kanunu gereği KDV den muaf olduğu için teslim ile faturanın düzenlenme tarihi arasında ay atlamasının bir önemi yoktur. Bu durumda malın taşıyıcıya teslim tarihi hâsılatın kaydedileceği tarih olamaz. Hâsılat kaydında gümrük çıkış beyannamesinin tescil veya malın sınırı geçtiği tarihin esas alınması halinde, beyannamenin tescilinin gecikmesi durumunda faturanın düzenlenme tarihinden itibaren 10 gün içinde kayda geçirilmesi mümkün olmayabilir. Bu nedenle faturanın muhasebe kayıtlarına dayanak teşkil eden belge olması nedeniyle hâsılat kaydının fatura tarihi ve fatura tarihindeki kur ile yapılması gerekmektedir.⁵⁹ Ancak KDV iadesi uygulamalarında beyan ve iade talebi için malın gümrük hattını geçtiği tarih esas alınacaktır.⁶⁰

Mala ilişkin faturanın kesildiği tarihteki kur esas alınarak kayıt yapıldığında yukarıdaki gibi kayıt yapılacaktır. Bu durumda fatura tarihi ile yurt dışından alıcının avans gönderdiği tarih arasında oluşabilecek kur farkları gündeme gelecektir.

Kur farkları işlem günü ile tahsilâtın aynı hesap döneminde veya bunların farklı dönemlerde veya farklı günlerde olmasından kaynaklanır. Bu durumda ortaya çıkan kur farkı gelir veya gidere yansıtılmalıdır.⁶¹ İşlem meydana geldiği hesap döneminde sonuçlanıyor ise, tüm kur farkı o dönemde tahakkuk ettirilecektir. Fakat işlem ile ilgili tahsilât işlemlerinin gerçekleştiği dönemler farklı ise, her dönemde oluşan kur farkı ilgili olduğu dönemde tahakkuk ettirilecektir.⁶²

Bu dönemde ihracata konu olan döviz kuru düşmüşse, alınan avansla hasılat kaydedilen tutar arasındaki farktan dolayı bir kur farkı kârı ortaya çıkacaktır. 2 No lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde kur farklarının hangi hesaplarda izleneceği

⁵⁹ Aynı, s.355-356.

⁶⁰ Tuncay Çetin, “İhracat Hâsılatlarının Gelir Kaydedilmesi ve İhracata İlişkin Fatura Kesilme Zamanı,” **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 466, (1 Şubat 2000), s.64.

⁶¹ Türkiye Muhasebe Standardı 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Kanunu, 12. madde

⁶² Türkiye Muhasebe Standardı 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Kanunu, 13. madde

ayrıca belirtilmiştir. Buna göre kur farkı gelirleri, 646 Kambiyo Kârları Hesabında izlenecektir. Ancak, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkı gelirleri, 601 Yurt Dışı Satışlar Hesabında izlenmelidir.⁶³

Ancak söz konusu dönemde döviz kuru artmışsa, ortaya kur farkı zararı çıkacaktır. Bu zararın hangi hesapta izleneceği Tekdüzen Hesap Planında gösterilmemiştir. Bazı görüşlere göre⁶⁴ bu zararlar Kambiyo Zararları Hesabında izlenebilir. Ancak ihracat işlemlerine ait kur farkı gelirlerinin Yurt Dışı Satışlar Hesabına kaydedilip, aynı tür işlemler için oluşabilecek kur farkı zararlarının Kambiyo Zararları Hesabına kaydedilmesi, elde edilecek kâr büyüklüğünü değiştirebilecek ve analiz açısından farklı sonuçlara yol açabilecektir. Bu nedenle ihracat işlemlerine ilişkin kur farkı zararlarının da Tek Düzen Hesap Planında, 612 Diğer İndirimler Hesabında açılacak olan İhracat bedelleri Kur Farkı yardımcı hesabı altında muhasebeleştirilmesi daha uygun olabilir. Böylece Brüt Satış Kârının hesaplanmasında hem olumlu hem de olumsuz kur farkları aynı bölümde hesaplarda gösterilebilecektir. İhracata ilişkin mal bedeli geldikten sonra, malların ithalatçıya gönderilmesi için nakliye şirketi ile anlaşma yapılır ve navlun bedeli ödenir. CFR, CIF, CPT, CIP, DAF, DES, DEQ, DDU ve DDP teslim şekilleri ile yapılan ihracat işlemlerinde navlun bedeli ihracatçı firma tarafından ödenmektedir. Navlun bedelinin ödenmesi sırasında ise aşağıdaki kayıt yapılacaktır.⁶⁵

----- .../.../2010 -----

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

760.03.001 Navlun Giderleri

191 İNDİRİLECEK KDV HS

100 KASA HS.

100.01 Nakit Kasası

----- .../.../2010 -----

⁶³ Emin Özdemir, "Tüm Yönleriyle Kur Farkları I," **Yaklaşım**, Yıl 7, Sayı 83, (Kasım 1999), s.197.

⁶⁴ Özdemir, **a.g.e.**, s.197

⁶⁵ Toroslu, **a.g.e.**, s.759-760.

İhracat işlemlerinde çoğu zaman nakliyat sigortasının yaptırılması gerekmektedir. EXW hariç diğer bütün teslim şekillerinde ihracatçı firma teslim şeklinin gerektirdiği kapsamda nakliyat sigortası yaptırır. Bu durumda sigorta bedelinin ödenmesine ilişkin kayıt ise aşağıdaki gibi yapılacaktır.⁶⁶

————— .../.../2010 —————
 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
 760.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
 760.03.002 Sigorta
 191 İNDİRİLECEK KDV HS
 100 KASA HS.
 100.01 Nakit Kasası
 ————— .../.../2010 —————

Yapılan ihracat ile ilgili olarak ödenen ihracat komisyonları ve diğer ihracat masraflarının kaydedilmesi ise aşağıdaki gibi olacaktır.⁶⁷

————— .../.../2010 —————
 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
 760.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler
 760.03.006 İhracat Komisyonları
 760.03.007 Diğer İhracat Giderleri
 100. KASA HS.
 100.01 Nakit Kasası
 ————— .../.../2010 —————

İhracat gerçekleştikten sonra gümrük komisyoncusu ihracat ile ilgili belgeleri ve kendi hizmet faturasını ihracatçı firmaya gönderir. İhracatçı firma ise aşağıdaki kaydı yapar.

⁶⁶ Toroslu, a.g.e., s.760.

⁶⁷ Aynı, s.761.

.../.../2010

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

760.03.004 Gümrük Komisyoncusu Ücreti

760.03.005 Gümrük Komisyoncusu Giderleri

191 İNDİRİLECEK KDV HS.

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

.../.../2010

Fiili ihracatın gerçekleşmesinden sonra ihraç edilen mallara ilişkin, maliyetin stok hesabından çıkartılarak maliyet hesabına aktarılması gerekir. Bu durumda ihraç edilen malların maliyet bedeli kadar yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.⁶⁸

.../.../2010

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ

621. 50 Yurt Dışı Satılan Ticari Mallar Maliyeti

621.50.001 A Malı

153 TİCARİ MALLAR

.../.../2010

Aracı ihracat şirketleri ihraç edecekleri malları satın alıp üzerinde hiç bir işlem yapmadan ihraç etmektedirler. Bu nedenle ihraç edilen mallara ilişkin maliyet Yurt Dışına Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabında izlenmelidir.⁶⁹

Malı satın aldıktan sonra üzerinde hiç bir değişiklik yapmadan ihraç eden aracı ihracatçı kurumlarında her bir parti ihracattan kur farkları da dâhil ne kadar kâr elde edildiğinin bilinmesi önem taşımaktadır. Bu durumda kârın tespit edilmesinde kullanılan

⁶⁸ Toroslu, **a.g.e.**, s.763.

⁶⁹ Ataman ve Sümer, **a.g.e.**, s.364.

ilk yaklaşım, her bir parti ihracatın toplam maliyeti ve hâsılâtının tespit edilebilmesi için açılan yansıtma hesapları aracılığıyla oluşan gider hesaplarının Yurt Dışı Satılan Mallar Maliyeti Hesabına devredilmesidir.⁷⁰ Bu durumda Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesaplarında toplanan ihracat için katlanılan giderlerin hepsi 621 Yurt Dışı Satılan Mal Maliyeti Hesabına devredilecektir. Bu durumda yapılan masrafların maliyet hesabına devri aşağıdaki gibi olacaktır.

_____	.../.../2010	_____
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	
	621.50 Yurt Dışı Satılan Ticari Mallar Maliyeti	
	761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HS.	
	760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİD. HS.	
	760 03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	
	760.03.001 Navlun	
	760.03.002 Sigorta	
	760.03.003 Banka Giderleri	
	760.03.004 Gümrük Komisyoncusu Ücreti	
	760.03.005 Gümrük Komisyoncusu Giderleri	
	760.03.006 İhracat Komisyonları	
	760.03.007 Diğer İhracat Giderleri	
_____	.../.../2010	_____

Her parti ihracattan ne kadar kâr elde edildiğinin saptanmasına yönelik ikinci yaklaşım ise, hesap planında boş bırakılan hesap gruplarının (örneğin 8. grup gibi) parti maliyet ve hâsılâtını verecek şekilde düzenlenebilir hale getirilmesidir. Bu tür gruplamada her bir ihracat partisi bazında yurt dışına düzenlenen fatura tutan, varsa primler, kambiyo gelirleri 800 Yurt dışı Satışlar Hesabının altında bir arada gösterilir. Dönem sonunda ise, bu hesaplarda yer alan satış faturası tutarları ve kambiyo gelirleri

⁷⁰Mehmet Altındağ, “Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Vergisel Yönden İrdelenmesi,” Tesmer İzmir Şubesi 1998/1999 Eğitim Semineri (İzmir.7-12 Şubat 1999), s.2.

601 Yurt dışı Satışlar Hesabına devredilecektir. İhraç edilen malın alış maliyeti, CIF satışta navlun ve sigorta, banka giderleri, gümrük komisyoncusu giderleri ve konsolosluk harcı, ihracatçılar birliğine ödenen nisbi aidatlar ve kambiyo giderleri 810 Yurt- dışı Satışların Maliyeti Hesabının altında bir arada gösterilecektir. Dönem sonlarında ise alış faturası tutarları 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti, navlun, sigorta ve diğer giderler de 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabına, ihracat işlemleri nedeniyle ortaya çıkan kambiyo zararları ise 612 Diğer İndirimler altında açılacak İhracat Bedelleri Kur Farkı adlı hesaba devredilecektir.⁷¹ Bu yaklaşımın kullanılması her ihracat işlemi ile ilgili ne kadar kâr ya da zarar elde edildiğinin belirlenmesi açısından daha doğru olacaktır. Dolayısıyla kâr elde edilen parti ile zarar elde edilen partinin görülmesi açısından daha kullanışlı olacaktır.

1.2.Mal Mukabili ihracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Mal mukabili ihracat işlemlerinde mal bedelinin tahsilâtı fiili ihracat tarihinden sonra yapıldığından muhasebe kayıtlarındaki farklılık mal bedeli maddesinin kaydında ortaya çıkmaktadır. İhracat ile ilgili yapılan harcamalar peşin ödemeli ihracat yönteminde yapıldığı gibi olacaktır. Bilindiği gibi mal mukabili ihracat işlemlerinde ihracatçı firma tarafından mallar önce ithalatçıya gönderilmekte ve malların faturası ile diğer ilgili belgeler ise daha sonra ithalatçı firmaya gönderilmektedir. Malın işletme stoklarından çıkışı ile ilgili olarak ise aşağıdaki kaydın yapılması gerekir:

_____ .../.../2010 _____
 157 DİĞER STOKLAR HS
 153 TİCARİ MALLAR HS
 _____ .../.../2010 _____

⁷¹ Ataman ve Sumer, **a.g.e.**, s.375-383.

Faturanın düzenlenip diğer belgelerle ithalatçı firmaya gönderilmesi sırasında ihracatçı firma satış tutarını döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kaydedecek ve aşağıdaki kaydı yapacaktır.⁷²

_____ .../.../2010 _____

120 ALICILAR HS.

120.50 Yurt Dışı Alıcılar

120.50.001 Ref No..., Yb para...

601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS

601.01 Yurt Dışı Satışlar

601.01.001 Ref. No ,Yb Para

_____ .../.../2010 _____

Yurt dışı alıcılar hesabı, yurt dışına mal ve hizmet ihracı sebebiyle ortaya çıkan gerçek ve tüzel kişilerden olan alacakların izlendiği hesaptır. Alacağın tahsil edilmesi durumunda tahsil tarihindeki kur ile hâsılat yazıldığı tarih arasındaki olumlu kur farkları yurt dışı satışlar hesabına kur gelirleri olarak kaydedilir.⁷³ İhracat gerçekteşikten sonra ithalatçı firma mal bedelini ihracatçı firmaya transfer edecektir. Bu durumda ihracatçı firma gelen mal bedelini döviz alış kuru üzerinden Türk lirasına çevirerek kaydedecektir. Ayrıca mal bedelinin geldiği tarihteki döviz alış kuru ile mal faturasının kaydedildiği tarihteki döviz alış kuru arasındaki fark da kayda alınacaktır.⁷⁴

⁷² Toroslu, **a.g.e.**, s.765.

⁷³ Altındağ, **a.g.e.**, s.6.

⁷⁴ Toroslu, **a.g.e.**, s.765.

.../.../2010

102 BANKALAR
102.01 TL Hesaplar
102.01.001 ...Bankası
120 ALICILAR
120.50 Yurt Dışı Alıcılar
120.50.002 Ref.No...,Yb Para...
601 YURT DIŞI SATIŞLAR
601.04 Kur gelirleri

.../.../2010

Mal bedelinin geldiği tarih ile satış faturasının kesildiği tarih arasında oluşan olumsuz kur farkları ise 612 Diğer İndirimler Hesabının altında açılacak olan İhracat Bedelleri Kur Farkı Hesabına kaydedilebilir.

Satışların maliyetine ilişkin kaydın yapılması sırasında ise 157 Diğer Stoklar Hesabı borçlandırılırken, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı alacaklı olarak kaydedilecektir.

1.3. Vesaik Mukabili İhracat İŞlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Vesaik mukabili ihracat işlemlerinde de ihracat ile katlanılan giderlerin kaydı peşin ödemeli ihracat bölümünde gösterildiği gibi yapılmaktadır. Sadece mal bedelinin tahsilâtı maddesinde değişiklik olmaktadır. Bu ödeme Şeklinde mallar ihracatçı tarafından ithalatçıya gönderilir ve malların faturası ile diğer ilgili belgeler banka aracılığıyla ithalatçıya gönderilir.

İthalatçı firma mal bedelini transfer ederek bankadan belgeleri alır. Bu durumda ihracatçı firma gelen mal bedelini döviz alış kuru üzerinden Türk lirasına çevirerek ilgili kaydı yapar. Mal bedelinin tahsil edilmesi ise aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.⁷⁵

_____ .../.../2010 _____
 102 BANKALAR HS.
 102.01 TL Hesaplar
 102.01.001 ...Bankası
 601 YURT DIŞI SATIŞLAR
 601.01 Yurt dışı Satışlar
 601.01.001 Ref. No.... ,Yb Para
 _____ .../.../2010 _____

1.4. Kabul Kredili Ödeme Yöntemine Göre İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kabul kredili ihracat işlemlerinde de ihracat ile ilgili gider hesaplarının kayıtları peşin ihracat işlemlerinde gösterildiği gibi yapılmaktadır. Kabul kredili ihracat işlemlerinde sadece mal bedelinin tahsilâtı maddesinde değişiklik olmaktadır.

Kabul kredili ihracat işlemlerinde ihracatçı firma tarafından mallar ithalatçıya gönderilir ve malların faturası ile diğer ilgili belgelerin yanı sıra bir de poliçe ithalatçı firmaya banka aracılığıyla gönderilir. Bu durumda ihracatçı firma satış faturası tutarını döviz alış kuru üzerinden Türk lirasına çevirerek aşağıdaki gibi kaydeder.⁷⁶

⁷⁵ Toroslu, a.g.e., s.766.

⁷⁶ Toroslu, a.g.e., s.767.

...../...../2010

120 ALICILAR HS.

120.50 Yurt Dışı Alıcılar

120.001 Ref. No.....Yb Para

601 YURT DIŞI SATIŞLAR

601.01 Yurt Dışı Satışlar

601.01.001 Ref. No.....,Yb Para

...../...../2010

İthalatçı firma gönderilen poliçeye kabul şerhini koyarak belgeleri bankadan alır. Bu durumda ihracatçı firma poliçe tutarını aşağıdaki gibi kayda alır:⁷⁷

...../...../2010

121 ALACAK SENETLERİ HS.

121 50 Portföydeki Yabancı Senetler Hs.

120 ALICILAR HS.

120.50. Yurt dışı Alıcılar Hs.

120.50.Ref.No....Yb.Para....

...../...../2010

Döviz cinsinden alınan senetler Alacak Senetleri Hesabının yardımcı hesabı olan Portföydeki Yabancı Senetler hesabında alış tarihindeki döviz alış kuru üzerinden kaydedilirler. Senet tahsil yâda ciro edildiği takdirde ciro tarihindeki kur ile senedin alış tarihindeki kur arasındaki olumlu fark ihracatın yapıldığı dönem içinde ortaya çıkıyorsa Yurt dışı Satışlar Hesabına kaydedilir.⁷⁸ Poliçenin vadesi geldiği zaman ihracatçı firma poliçeyi tahsile gönderir ve aşağıdaki gibi kayıt yapar:⁷⁹

⁷⁷ Aynı, s.768

⁷⁸ Ataman ve Sumer, **a.g.e.**, s.306.

⁷⁹ Toroslu, **a.g.e.**, s.768.

.../.../2010

121 ALACAK SENETLERİ HS.

121 02 Tahsildeki Alacak Senetleri.

121 ALACAK SENETLERİ HS.

121.50 Portföydeki Yabancı Senetler Hs.

.../.../2010

Poliçe bedeli tahsil edildiği zaman tahsilât tutarı kayda alınır. Bu durumda poliçenin tahsilât tarihindeki döviz alış kuru ile poliçenin kaydedildiği tarihteki döviz alış kuru arasındaki olumlu fark da aşağıdaki gibi kaydedilir:⁸⁰

.../.../2010

102 BANKALAR HS

102.01 TL Hesaplar

121 ALACAK SENETLERİ H S.

121 02 Tahsildeki Alacak Senetleri

601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS.

601.04. Kur Gelirleri

.../.../2010

1.5. Akreditifli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Akreditifli ihracat işlemlerinde de ihracat ile ilgili giderlere ilişkin kayıtlar peşin ihracat bölümünde gösterildiği gibi yapılmaktadır. Akreditifli ihracat işlemlerinde sadece mal bedelinin tahsilatı maddelerinde değişiklik olmaktadır.

İthalatçının açtığı akreditif aracı banka aracılığı ile ihracatçının eline ulaştığı zaman ihracatçı tarafından mallar ithalatçıya gönderilir. Daha sonra ihracatçı tarafından akreditif koşullarında belirlenen belgeler düzenlenerek aracı bankaya başvurulur. Aracı banka tarafından belgelerin akreditif koşullarına uygunluğu kontrol edilir ve ihracatçıya ödeme yapılır. Bu durumda aşağıdaki gibi kayıt yapılır.⁸¹

⁸⁰ Toroslu, a.g.e, s.769.

⁸¹ Toroslu, a.g.e, s.770.

----- .../.../2010 -----
 102 BANKALAR HS.
 102 01 TL Hesaplar
 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS
 601.01 Yurt Dışı Satışlar
 601.01.001 Ref. No...,Yb Para
 ----- .../.../2010 -----

Bazı durumlarda ödemenin belirli bir tarihte yapılacağı belirtilmiş olabilir. Bu durumda aracı banka tarafından belgelerin akreditif koşullarına uygunluğu kontrol edilir ve belgeler ithalatçı firmaya gönderildikten belirli bir süre sonra ödeme yapılır. Bu durumda aşağıdaki gibi kayıt yapılır.⁸²

----- .../.../2010 -----
 120 ALICILAR HS.
 120.03 Akreditifli Alacaklar
 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS.
 ----- .../.../2010 -----

Akreditifin vadesi geldiği zaman aracı banka tarafından akreditif bedeli ihracatçı firmaya ödenir. Bu durumda ihracatçı firma akreditifin kayıt tarihindeki döviz alış kuru ile tahsilât tarihindeki döviz alış kuru arasındaki farkı da dikkate alarak aşağıdaki kaydı yapar.⁸³

⁸² Aynı, s.770

⁸³ Aynı, s.771

.....	.../.../2010
	102 BANKALAR HS.	
	120 ALICILAR HS	
	120. 03 Akreditifli Alacaklar	
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS.	
	601.04. Kur Gelirleri	
.....	.../.../2010

2. İHRACAT BEDELLERİNİN YURT İÇİNE GETİRİLMESİ

Kambiyo mevzuatı, kambiyo işlemleri ve denetimi ile ilgili düzenlemelerin bütününi içermektedir. Kambiyo mevzuatımız genel olarak, Türk parasının yabancı paralar karşısındaki değerinin belirlenmesine, döviz ve dövizli temsil eden belgelere ilişkin tüm işlemler ile dövizlerin tasarruf ve idaresin, Türk parası ve Türk parasını temsil eden belgelerin ithal ve ihracına, kıymetli maden, taş ve eşyalara ilişkin işlemlere, ihracata, ithalata, görünmeyen işlemlere, sermaye hareketlerine ilişkin kambiyo işlemlerine ait düzenleyici ve sınırlayıcı esasları belirlemektedir.⁸⁴

Ülkemizde Kambiyo İşlemleri;

- Türk parasının kıymetini koruma hakkında 1567 sayılı kanun,
 - Türk parasının kıymetini koruma hakkında 32 sayılı kanun,
 - 32 sayılı karara ilişkin tebliğler ve
 - T.C. Merkez Bankası genelgeleri,
- Düzenlemeleriyle yürütölmektedir.

1567 Sayılı Kanun⁸⁵ esas itibariyle bir yetki ve özel ceza kanunu niteliğindedir. Kanun, 7 asıl 5 ek ve 2 geçici maddeden oluşarı; Bakanlar Kuruluna yetki veren ve söz

⁸⁴ T.Tolga Kalkan, "İhracat Bedellerinde Tasarruf Serbestisi," **Vergi Dünyası**, Y.27, (Mayıs 2008), s.76,321,

⁸⁵ 25.02.1930 Tarih ve 1493 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

konusu kanuna dayandırılarak yayımlanacak Bakanlar Kurulu Kararlarına aykırılık halleri durumunda uygulanacak cezaları belirleyen bir düzenlemedir.

Kambiyo mevzuatında uygulamaya yön veren temel düzenleme, 1567 sayılı kanuna dayanılarak yayımlanan 32 sayılı karardır. 11.08.1989 tarih ve 20249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar”ın (Karar Sayısı: 89 / 14391) yürürlüğe girmesiyle, ülkemiz dışarıdan sermaye giriş çıkışı serbest hale gelmiş, döviz tevdiat hesapları yasal bir zemine kavuşturmuştur.

2.1. Son Değişiklikler Işığında 32 Sayılı Karar

8 Şubat 2008 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2008/13186 sayılı karar ile 32 sayılı kararda bazı değişiklikler yapılmıştır. Buna paralel olarak da uygulamaya yön vermek üzere 2008- 32/34 sayılı “Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ” 28.02.2008 tarih ve 26801 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve bu konuda önceden uygulamaya yön veren 2007- 32/34 sayılı Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Önceki tebliğ, 2008 / 13186 sayılı karar ile kaldırılan; ihracat bedellerinin yurda getirilmesi mücbir sebep halleri, terkin gibi hususlarda ayrıntılı düzenlemeleri içermekteydi. Dolayısıyla 2008 -32/34 sayılı tebliğde bu düzenlemelere yer verilmemiş; transit ticaret satış bedellerinin tasarrufunun serbest olduğu belirtilmiş, “Kredilere” ilişkin maddeye yeni hükümler ilave edilmiştir.

2008 / 13186 Sayılı Karar ile yapılan değişikliklerle;

- İhracat bedellerinin getirilmesi zorunluluğuna son verilerek, bu bedellerin ihracatçılar tarafından serbestçe tasarruf edilebilmesine olanak sağlamış;
- Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışında döviz alım satımına yetkili kuruluşlardan döviz satın almaları ve bunlara döviz satmaları serbest bırakılmış;

- Bankaların, ithalat, ihracat ve görünmeyen işlemler dışındaki yurt dışına yapılan 50.000 ABD Doları ve eşiti döviz aşan transferlere ilişkin bilgileri 30 gün içinde bildirim zorunluluğu kaldırılmış, Türkiye’de yerleşik kişiler ile dışarıda yerleşik kişilerin, bankalar vasıtasıyla yurt dışına döviz transfer ettirmeleri serbest bırakılmış;
- Türkiye’de yerleşik kişilerin; bankalar ve sermaye piyasası mevzuatına göre yetkili bulunan aracı kurumlar vasıtasıyla yurt dışındaki mali piyasalarda işlem gören menkul kıymetlerin yanı sıra diğer sermaye piyasası araçlarını da satın almaları, satmaları ve bu kıymetlerin alış bedellerinin bankalar aracılığı ile yurt dışına transfer ettirmeleri serbest bırakılmış;
- Bankalar ile Bakanlıkça belirlenecek diğer kişilerin; yurt dışında yerleşik kişilere Türk Lirası’nın yanı sıra döviz kredisi de açmaları serbest bırakılmıştır.

Yukarıda sözü edilen değişikliklerle, kambiyo mevzuatımız daha liberal bir yapıya kavuşmuş, uygulamaların daha az bürokrasiyle karşı karşıya kalmalarını amaçlaması ve özellikle ihracat bedellerinin serbestçe tasarrufuna izin vermesi nedeniyle olumlu gözükmektedir.

3. İHRACATTA KDV İSTİSNASI

Katma Değer Vergisinin uygulandığı her ülkede kabul edilmiş bir temel ilkeye göre bir mal hangi ülkede tüketilirse ve bir hizmetten hangi ülkede yararlanılırsa, bu mal ve hizmetlere ait KDV o ülkede uygulanır.⁸⁶

Variş ülkesinde vergilendirme de denilen bu ilke Türk KDV Kanunu tarafından da benimsenmiş, buna paralel olarak Türk ekonomisi açısından büyük öneme sahip bulunan

⁸⁶ Atilla Bağrıaçık ve Muhsin Yıldırım, **Dış Ticarete Uygulanmalı KDV İşlemleri ve Muhasebesi** (Bilim Teknik Kitabevi, İstanbul: 2000) s.43.

ihracat, KDV 'den istisna edilirken, her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabi tutulmuştur.⁸⁷

Buna bağlı olarak KDV Kanunu'nun ilgili maddelerinde bu hükme açıkça yer verilerek ihraç malının veya hizmetinin bünyesindeki Katma Değer Vergisinin tümüyle arındırılması suretiyle tam istisna uygulamasına olanak tanınmıştır.⁸⁸

Buna göre KDV Kanununda mal ihracatı, hizmet ihracı, ihraç kaydıyla teslimler, sınır ve kıyı ticareti, yolcu beraberliği eşya ihracı ve bavul ticareti ihracat istisnası kapsamına alınmış ve bu çalışmanın konusu olan mal ihracatı ve ihraç kaydıyla teslimler ile ilgili olarak çeşitli hükümler getirilmiştir.

Dolayısıyla KDV istisnası açısından aracı ihracat şirketlerini ilgilendiren iki temel uygulama söz konusudur. Bunlardan biri aracı şirketlerin yurt dışına yaptıkları teslimlerle ilgili olarak uygulanan KDV istisnası, diğeri ise aracı şirketlerin ihraç edecekleri malı teslim almalarına yönelik olarak uygulanan KDV'nin tecil ve terkinine yönelik istisnadır.

3.1. İhracat Teslimlerinde KDV İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanununa göre ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışı müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisnadır.⁸⁹ Buna göre, bir firma ürettiği veya satın aldığı bir malı doğrudan kendi ihraç ederse yani ihracat faturasını kendi keserse, bu faturada KDV hesaplamayacaktır. Üretiminde kullandığı girdilere ait KDV'lerle mamul olarak satın aldığı mallara ait KDV leri ise; iç piyasaya sattığı mallar için hesaplanan KDV'den indirecek, indiremediği kalırsa bu kalanı vergi dairesinden iade olarak alacaktır.⁹⁰

⁸⁷ İlhan Kırıktaş, "Mal İhracatında KDV İstisnası ve Özellik Gösteren Durumlar," **Maliye Postası Dergisi**, (15 Mart 1997), s.26.

⁸⁸ Bağrıaçık ve Yıldırım, **a.g.e.**, s.43.

⁸⁹ KDV Kanunu 11/1-a

⁹⁰ Bağrıaçık ve Yıldırım, **a.g.e.**, s.43.

Ayrıca ihraç etmek üzere mal alıp ihraç eden aracı ihracat şirketlerinin de ihracat hizmetleri nedeniyle yükledikleri KDV'den arındırılmaları gerekir. Bu şirketler ihraç kaydıyla satın aldıkları malları için KDV ödememekte ve dolayısıyla ihraç edecekleri bu mallarla ilgili olarak herhangi bir KDV yükü yüklenmemektedirler. Ancak bu firmalar çeşitli nedenlerle katlandıkları giderlerle ilgili olarak KDV ödemektedirler. Örneğin, mallarını depolarına taşımak için nakliye gideri ödemektedirler ve bu nakliyeye ait faturalardaki KDV'leri İndirilecek KDV olarak hesaplarına almaktadırlar.

Bu ve buna benzer hizmet satın almaları ile ilgili olarak ihracat firmaları, hizmet faturalarındaki KDV'yi İndirilecek KDV olarak, kayıtlarına almak zorundadırlar. Eğer firmanın hiç iç piyasa satışı yoksa yani tüm alımları ihraç kaydı ile ise, bu takdirde firmanın sırf ihracatı gerçekleştirmek için iç piyasadan aldığı tüm hizmetlere ait yükledikleri KDV'ler, İndirilecek KDV olarak dönemler boyunca devredecektir. Bu durumda hizmet faturalarındaki KDV'leri ihracatı gerçekleştirmek için yüklediklerine göre, bu KDV yükünün de firma üstünden alınması, daha doğrusu firmanın kendisini bu KDV yükünden arındırması gerekir. Bu arındırma işlemi de firmanın ihracatı gerçekleştirdiği dönemde yüklediği KDV'yi ya vergi dairesinden iade olarak almak veya başka vergi borçlarına mahsup ettirmek şeklinde olacaktır. Vergi dairesi tarafından iade edilecek veya şirketin isteği üzerine başka vergi borçlarına mahsup edilecek KDV ise şirketin vereceği ilgili dönem KDV beyannamesindeki bilgiler karşılaştırılarak bulunacaktır.⁹¹

3.2. İhraç Kaydıyla Mal Teslimlerinde Tecil - Terkin Uygulaması

Katma Değer Vergisinde ayrıca ihraç kaydıyla satışlarla ilgili düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. İmalatçılar tarafından tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu

⁹¹ Bağrıaçık ve Yıldırım, **a.g.e.**, s.43.

vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.⁹² Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammının %50 fazlası ile birlikte tahsil olunur. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara KDV iadesi ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade ve tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler karşılaştırmak suretiyle hesaplanır.⁹³

Bu durumda bir aracı ihracat şirketi, bir imalatçıdan ihraç etmek şartıyla mal alırsa imalatçının kendisine ihraç kaydıyla kestiği faturada gösterilen KDV'ni hiç dikkate almaz; KDV'ni hesaplarında bile göstermez. Sadece faturanın KDV hariç tutan kadar satıcıyı alacaklandırır ve KDV hariç fatura tutan kadar stoklarına giriş yapar. Malı ihraç ettiğinde ise, mal bedelinin üzerine kârını da koyarak belirttiği fiyat üzerinden ihracat faturasını keser. İhracat faturasının hem Türkçe hem de orijinal nüshalarında KDV hesaplanmaz ve gösterilmez.⁹⁴ İhracatçıya ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı ise ihraç kaydıyla kestiği faturada hesapladığı KDV'ni kayıtlarında Hesaplanan KDV olarak 391 no'lu hesapta ve Tecil Edilebilir KDV olarak da 192 no lu hesapta gösterecektir.⁹⁵ Ayrıca faturanın altına "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kamımı hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden KDV tahsil edilmemiştir" ibaresi yazılacaktır.⁹⁶ Bu durumda beyannamede Hesaplanan KDV, İndirilecek KDV'den fazla çıkarsa bu fazlanın ihraç kaydıyla kesilen faturalardaki KDV miktarı kadarını ödemeyecektir. Bu miktar tecil olunacak ve sonra da terkin olunacaktır. İmalatçı sadece aradaki farkı ödeyecektir. Fakat İndirilecek KDV

⁹² Tarh, tahakkuk, Tecil ve Terkin kavramları Vergi Usul Kanununda tanımlanmıştır. Buna göre; Tarh, vergi alacağının vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit edilen idari işlemidir. Tahakkuk; tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Tecil; vergi idaresince tahakkuk ettirilen bir verginin tahsil edilme zamanının ileri bir tarihe ertelenmesidir. Terkin; vergi idaresinin mükelleften olan vergi alacağından vazgeçmesidir.

⁹³ KDV Kanunu 11/1-c

⁹⁴ Bağrıaçık ve Yıldırım, a.g.e., s.44.

⁹⁵ Aynı, s.44

⁹⁶ KDV Kanunu, 11. madde

Hesaplanan KDV'den fazla ise bu fazladan ihracat kaydıyla kesilen fatura KDV'leri kadar olan tutan vergi dairesinden iade olarak alınacaktır.⁹⁷

3.2.1. İhracat Kaydıyla Tecil Terkin Kapsamında Mal Teslim Edebilecekler

Katma Değer Vergisi Kanunu ile düzenlenen tecil-terkin sistemi başlangıçta sadece imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılacak teslimler için geçerli iken, zamanla yeni getirilen düzenlemeler ile bu uygulamanın kapsamı genişletilmiştir. Buna göre tecil-terkin sistemi kapsamında mal teslim edebilecek taraflar aşağıda sıralanmıştır.⁹⁸

- İmalatçılar tarafından aracı ihracatçılara (Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketleri dahil) ihracat kaydıyla yapılacak teslimler,
- İmalatçı olmayan KDV mükellefleri tarafından Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine yapılan teslimler,
- Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda KDV ihracat istisnası izin belgesi alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılan ihracat kaydıyla yapılan teslimler,
- İmalatçı tanımına girmeyen mükelleflerce Sektörel Dış Ticaret Şirketi sayılan kuruluşlara ihracat kaydıyla yapılan teslimler,⁹⁹
- Özel finans kurumları tarafından ihracatçılara yapılan ihracat kaydıyla teslimler,
- Dahilde işleme veya geçici kabul rejimi kapsamında ihracat edilecek tekstil ve

⁹⁷ Bağrıaçık ve Yıldırım, **a.g.e.**, s.44.

⁹⁸ Abdullah Tolu ve İlhan Kırıkaş, "İhracatta KDV Uygulaması Devlet Yardımları- Muhasebe ve YMM Mevzuatı İlişkisi," (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999), s.185.

⁹⁹ 1.12.2000 tarihinde yayınlanan 24247 Numaralı Resmi Gazetede yürürlüğe giren 77 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin İhracat Ettikleri Malları İmalatçı Olmayan Ortakları

konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacak maddelerin, dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip imalatçı-ihracatçılara teslimi,

- Geçici kabul ve dâhilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen ham veya yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimi.

3.3. İhraç Kaydıyla Teslimlerde İmalatçının Tanımı

Tecil-terkin uygulaması kapsamında ihraç kaydıyla mal teslim edebilecek imalatçının tanımı KDV uygulamaları açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle imalatçının belirlenmesinde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın yapmış olduğu imalatçı tanımı esas alınmış ve bu tanım KDV genel tebliğinde de yer almıştır. Bu tanıma göre imalatçının aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir.¹⁰⁰

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesinin bulunması,
- Sanayi Odası, Ticaret Odası veya Esnaf ve Sanatkâr Derneklerine kayıtlı bulunması,
- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması,
- Bu şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason yaptırımları halinde,
 - a. Fason üretimi sadece, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırımları
 - b. Fason olarak yaptırılan üretimde işin riskini ve organizasyonunu üstlenmeleri,
 - c. Fason olarak ürettirilen mallarla ilgili ham madde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri, gerekmektedir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın yaptığı tanım kapsamına giren imalatçılar, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların tümünü kendileri üretmeyebilirler. Diğer bir anlatımla

¹⁰⁰ 27 Seri no'lu KDV Genel Tebliği, Resmi Gazete, 19745; 5.3.1988, A Bölümü.

imalatçılar, ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan satın alabilirler. Bu durumda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil-terkin uygulaması yapılacak, ancak piyasadan hazır olarak satın alınıp, satılan mallar için tecil-terkin işlemi uygulanmayacaktır.¹⁰¹

Ayrıca Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın yaptığı tanım kapsamına giren imalatçılardan, ihraç edilen nihai ürünün üretim safhalarından bir bölümünü bizzat yapan, diğer üretim safhalarını ise, ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak işin riskini ve işletme organizasyonunu üstlenip, başka firmalara fason ücret karşılığında yaptıran mükellefler de imalatçı sayılacaklardır.¹⁰²

Yukarıda yer alan şartları topluca taşıyan imalatçılar, belli bir dönemde kapasitelerinin üzerinde mal teslim taahhüdünde bulunabilirler. Bu durumdaki firmalar, kendi üretim kapasitelerini aşan talepleri karşılayabilmek amacıyla başka firmalara, işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenip, ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak fason ücreti karşılığında mal imal ettirebilmektedirler. Bu durumda bu imalatçılar kendi üretimlerine ilave olarak işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenip, ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak fason ücreti karşılığında imal ettirdikleri mallar açısından imalatçı sayılacaklardır. Ücret karşılığında fason iş yapanlar ise, yaptıkları bu iş dolayısıyla imalatçı sayılmayacaklardır. Tecil terkin işlemleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca tanımı yapılan imalatçı kapsamına giren imalatçıların, ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerine uygulanacaktır. Diğer bir ifade ile imalatçının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir. İmalatçının ihraç kaydıyla da olsa satışını yaptığı mal, aynen ihraç edilen nihai mamul değilse, bu teslimde tecil-terkin işlemi uygulanmayacaktır.¹⁰³

¹⁰¹ 27 Seri no' lu KDV Genel Tebliği, Resmi Gazete, 19745; 5.3.1988, A Bölümü.

¹⁰² Aynı, A-3 Bölümü

¹⁰³ 27 Seri no' lu KDV Genel Tebliği, Resmi Gazete, 19745; 5.3.1988, A4-A5-A7 Bölümleri

3.4. İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Edilecek KDV'nin Hesabı

İhraç kaydıyla tecil terkin sistemi kapsamında yapılan teslimler nedeniyle imalatçıya ve ihracatçıya iade edilecek KDV'nin hesabında ortaya çıkan KDV ne ilişkin bazı terimler söz konusu olacaktır. Bunlar aşağıda yer almıştır.¹⁰⁴

Tecil Edilebilir KDV: Tecil edilebilir KDV, ihraç kaydıyla mal teslim eden işletmelerin hesaplayıp ihracatçı, dış ticaret sermaye şirketleri, sektörel dış ticaret sermaye şirketlerinden tahsil etmedikleri Katma Değer Vergisidir.

Tecil Edilecek KDV: Bir vergilendirme döneminde ödenecek vergi tutarının tecil-terkin kapsamında teslim edilen mallara isabet eden kısmı, tecil edilecek KDV'dir. Ödenecek KDV yoksa, tecil edilecek KDV de olmayacaktır.

İade Edilecek KDV'nin Hesabı: KDV Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. Ancak, bu şekilde iade edilebilecek tutar, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamamaktadır.

Bu konuyla ilişkin olarak Nisan 2009 döneminde, 15 milyon liralık ihraç kaydıyla, 5 milyon liralık da yurt içi satışları bulunan bir üretim işletmesinin söz konusu olduğu varsayalım. Bu işletmenin bu dönemde toplam indirilebilir vergisinin de 2 milyon lira olduğu düşünülün. Bu işletmenin Nisan 2009 döneminde ihraç kaydıyla yaptığı 15 milyon liralık satışına ait tecil-terkin uygulaması ve buna bağlı olarak iade edilecek Katma değer vergisi hesaplaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

¹⁰⁴ Tolu ve Kırıkaş, **a.g.e.**, s.202.

Hesaplanan KDV	3.600.000,00
{(15.000.000,00+5.000.000,00)*0,18}	
-İndirilecek KDV	<u>2.000.000,00</u>
- Ödenmesi gereken KDV.....	1.600.000,00
- Tecil edilebilir KDV	2.700.000,00
(15.000.000,00* % 18)	
- Tecil Edilecek KDV	<u>1.600.000,00</u>
(Ödenmesi Gereken KDV)-	
İhracatın gerçekleştiği dönemde	
İadesi Gereken KDV.....	1.100.000,00

Bu iade yönteminin mantığı, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanarak tahsil edilmediği halde beyan edilen verginin, mükerrer vergilendirmeye neden olmaması açısından iade edilmesidir.¹⁰⁵ Uygulamada ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde iade edilecek Katma Değer Vergisinin yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanması, %1 ve %8 gibi düşük oranlı Katma Değer Vergisine tabi malların, ihraç kaydıyla tesliminde yüklenilen vergilerin indirilememesi sorununu doğurmuştur.

Düşük oranlı Katma Değer Vergisine tabi bu tür malların girdilerinin yüksek oranda, çıktılarının ise düşük oranda vergilendirilmesi, indirilemeyen KDV miktarını attırmaktadır. Bu nedenle yayımlanan 64 Seri no' lu KDV Genel tebliği ile düşük oranda Katma Değer Vergisine tabi malların, ihraç kaydıyla tesliminde iade edilecek Katma Değer Vergisinin hesabını değiştirmiş, düşük oranlı KDV'ye tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde, bu malların bünyesine giren vergilerin iade edilmesini uygun görmüştür. Ancak bu şekilde iade edilecek KDV'nin ihraç kaydıyla yapılan teslim bedelinin genel vergi oranı ile çarpılması sonucu hesaplanan miktarı aşamayacağı da vurgulanmıştır. Buna göre genel

¹⁰⁵ Tolu ve Kırıktaş, **a.g.e.**, s.202.

ve yüksek oranda KDV'ye tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde iade edilecek KDV, tecil edilebilir KDV ile Tecil edilecek KDV arasındaki fark kadar olacaktır.¹⁰⁶

İmalatçılar tarafından, ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerine ait olduğu beyan edilen ve vergi dairelerince tecil edilen KDV, malın imalatçısı tarafından teslim tarihini takip eden aybaşından başlamak üzere 3 ay içerisinde ihraç edildiğinin belgelenmesi kaydıyla terkin edilmektedir. Terkin işleminin yapılabilmesi için, imalatçılar tarafından ihraç edilmek üzere teslim edilen malın, ihraç edildiğini gösteren gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya noterden onaylı örneğinin vergi dairelerine ibraz edilmesi zorunludur.¹⁰⁷ İhraç edecekleri malları KDV ödemediği teslim alan ihracatçıların indirim hakkı bulunmamaktadır. Alış faturalarında gösterilmiş olan KDV'leri beyannamede göstermeleri söz konusu değildir ancak, KDV beyannamesine KDV tebliğlerinde şekli belirlenmiş olan formu eklerler. İhraç kaydıyla satış yapan imalatçılar ise, ihracatçılara düzenledikleri faturalarda gösterilen KDV'yi tahsil etmedikleri halde ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen Hesaplanan KDV içinde gösterirler.

İmalatçılar tarafından ihracatçılara düzenlenen faturalar önceden belirlenmiş forma kaydedilip KDV beyannamesi ile birlikte vergi dairesine verilir ve verginin tecili istenir. İmalatçıların bu şekilde teslim ettikleri mallar 3 ay içinde ihracatçı tarafından ihraç edildiği takdirde, imalatçılar vergi dairesine ihracatçılardan aldıkları gümrük çıkış beyannamesinin örneğini vererek tecil edilen verginin terkinini isterler.

İhracat bedelinin dövizle hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden TL'ye çevrilecektir.¹⁰⁸ Bu nedenle KDV ihracat istisnası açısından ihracat bedeli dövizlerin malın fiilen yurt dışı edildiği tarihteki

¹⁰⁶ Usta, Tacettin. “İhracat İstisnasından Doğan KDV'nin Beyan ve İadesi”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Temmuz 1999.

¹⁰⁷ 27 Seri No lu KDV Genel Tebliği, A-8 Bölümü

¹⁰⁸ Katma Değer Vergisi Kanunu 26. madde

T.C.Merkez Bankası cari alış kuru üzerinden TL' ye çevrilerek malların fiilen ihraç edildiği döneme ait beyanname ile beyan edilmesi gerekir.¹⁰⁹

4. İHRACAT İSTİSNASINDA KATMA DEĞER VERGİSİNİN İADESİ

4.1. KDV İadesi İçin Zorunlu Koşullar

Katma Değer Vergisi Kanununda düzenlenen ihracat istisnası nedeniyle katma değer vergisi iadesinin doğabilmesi ve iadenin yapılabilmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- İhracat fiilen gerçekleştirilmiş olmalıdır. İhracat istisnasında Katma Değer Vergisi iadesinin doğabilmesi için ihracatın gerçekleştirilmiş olması gerekir.

Bir mal tesliminin ihracat teslimi sayılabilmesi için bazı gerekli koşullar bulunmaktadır. Bu koşullar ise KDV Kanununda yer almaktadır. Buna göre bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye ulaşması gerekir.¹¹⁰ Bu durumda mal ihraç edilmediği sürece, diğer bir ifade ile ihracata konu mallar fiilen yurt dışına çıkmadıkça, KDV beyannamelerinde ihracat istisnası beyan edilmeyecektir. İhracata ait faturanın düzenlenmiş olması hali durumu değiştirmemektedir.¹¹¹ İhracat istisnası, ihracatın gerçekleştirildiği vergilendirme döneminde uygulandığından, işleme ait faturanın kesildiği dönemde değil, malın gümrük hattını geçtiği dönem beyannamesinde yer alması gerekir.

- İhracat nedeniyle yüklenilen vergilerin indirilmemiş olması gerekir:

Katma Değer Vergisi iadesinde iade edilecek azami vergi miktarı, ihracat nedeni ile yüklenilen verginin tutan ile sınırlıdır. Prensip olarak mükelleflerin ihracat nedeni ile

¹⁰⁹ Tolu ve Kırıkaş, **a.g.e.**, s.107.

¹¹⁰ KDV Kanunu 12. madde

¹¹¹ Tolu ve Kırıkaş, **a.g.e.**, s.107.

yüklendikleri vergileri indirim yoluyla gidermeleri esas olup, yüklenilen vergilerin indirilememesi halinde indirilemeyen verginin iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısmı iadeye konu olabilecektir. Bu çerçevede iade edilecek verginin hesabında sınır, iadenin kaynağını oluşturan ihracat işlemi nedeniyle yüklenilen vergi tutan kadar olacaktır.¹¹² Bu nedenle iadenin doğabilmesi için ihracatın gerçekleştirildiği ve istisnasının beyan edildiği dönem KDV beyannamesinde, ihracat nedeniyle yüklenildiği beyan edilen vergilerin indirilmemiş olması gerekir. Yüklenilen vergilerin tamamen indirim olarak gösterildiği hallerde indirilemeyen vergiden ve dolayısıyla iade edilecek katma değer vergisinden bahsedilmesi mümkün olmayacaktır.

- İhracatın gerçekleştirilmiş olduğunun belgelenmesi ve iade için aranılan belgelerin eksiksiz olarak ibraz edilmesi gerekir.

İhracat istisnası nedeniyle iade edilecek Katma Değer Vergisinin iadesinin yapılabilmesi için gümrük beyannamesinin, alış ve satış(ihraç) faturaları ve bu faturaların sıralandığı listenin, Yüklenilen KDV Hesaplama Tablosunun, gerekiyorsa teminat mektubunun, yeminli mali müşavir tasdik raporunun ve dilekçenin eksiksiz olarak ibraz edilmesi gerekmektedir.¹¹³

- İade edilecek Verginin doğru olarak hesaplanması ve muhasebe kayıtlarının buna elverecek şekilde tutulmuş olması gerekmektedir.

Yüklenilen Katma Değer Vergisinin iade edilebilmesi için hak sahipleri tarafından ihracat istisnasına isabet eden verginin tam ve doğru olarak hesaplanması ve ihracatın bünyesine giren vergilerle vergiye tabi diğer işlemler için yüklenilen vergilerin kayıtlarda ayrı, ayrı gösterilmesi gerekmektedir.¹¹⁴ Bu nedenle muhasebe kayıtlarının verginin doğru

¹¹² Tolu ve Kırıkaş, **a.g.e.**, s.223.

¹¹³ Doğan Argun, **İhracatta Katma Değer Vergisi ve Uygulaması** (İstanbul: Marmara Üniversitesi, Nihad Sayar Eğilim Vakfı Yayınlan No: 514/748, 1997), s.37–45.

¹¹⁴ Tolu ve Kırıkaş, **a.g.e.**, s.222–223.

olarak hesaplanmasına olanak verecek şekilde tutulmuş olması ve kayıtlara dayanak oluşturan belgelerin gerçeği yansıtması büyük önem taşımaktadır.

KDV iade işlemleri indirim yoluyla iade, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade, teminat karşılığı iade ve vergi inceleme raporu ile iade olarak gerçekleştirilmektedir.

4.2. KDV'nin İndirim Yoluyla Arındırılması

İhracat ve ihraç kayıtlı satışlardan dolayı yüklenilen veya tahsil edilmeyen KDV'leri vergi dairesinden iade olarak talep etme zorunluluğu bulunmamaktadır. İhraç edilen malın meydana getirilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları dolayısıyla yüklenilen KDV'nin ihraç tesliminin yapıldığı vergilendirme döneminde yapılan vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilebilir. Vergilendirme dönemi itibarıyla indirilemeyen KDV ise iade edilebilir. Bu uygulama, ihraç edilen mal veya hizmetin meydana getirilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları ile ihracat teslimleri ve hizmet ifasının aynı sürede gerçekleşmesi halinde söz konusu olacağı açıktır.

İadenin indirim yoluyla alınması iade işleminin KDV beyannamesi üzerinde gerçekleşmesi nedeniyle en basit iade şeklidir. Çünkü iadenin nakden veya başka vergi borçlarına mahsup suretiyle yapılabilmesi için vergi dairesine başvurulması gerekmektedir.¹¹⁵ İndirim yoluyla iade işlemlerinde ayrıca KDV iadesinin Devredilen KDV olarak kullanabilme konusunda da tercihte bulunma olanağı sağlanmış bulunmaktadır.¹¹⁶ İndirim yoluyla iade işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde yurt içi satışlar nedeniyle Hesaplanan KDV ile ihraç edilmek üzere satın alınan mallarla ilgili olarak yüklenilmiş olan İndirilecek KDV karşılaştırılacaktır. Hesaplanan KDV tutarının büyük olması durumunda aradaki fark ise 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına kaydedilecektir. İndirilecek KDV

¹¹⁵ Argun, a.g.e., s.22-23.

¹¹⁶ Aynı, s.24.

tutarının Hesaplanan KDV tutarından büyük olması durumunda ise aradaki fark Devreden KDV hesabına kaydedilebilecektir.

4.3. İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İade

İnceleme raporu ve teminat aranmaksızın hak sahibine KDV iadesi yapılabilir. İnceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade işlemleri

- Mahsup yoluyla iade,
- Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade,
- Yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iade, olarak yapılabilmektedir.

4.3.1. Mahsup Yoluyla İade

Katma Değer Vergisi iade alacağına hak sahibinin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. İade alacağı öncelikle hak sahibinin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilir. Artan bir miktar olursa hak sahibinin isteğine bağlı olarak; kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişi veya kuruluşların ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına veya SGK prim borçlarına mahsup yapılır.¹¹⁷

Mahsup talebinin geçerlik kazanabilmesi için talebin bir dilekçe ile yapılması şarttır. Mahsup talebi, Katma Değer Vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. Nakden veya mahsuben iade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla aşağıdaki belgelerin de vergi dairesine ibrazı gerekmektedir.¹¹⁸

¹¹⁷ 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, Resmi Gazete 24592; 23.11.2001 1/1.1. Bölümü

¹¹⁸ Aynı, I/1.1.3 bölümü

- Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),
- Satış faturalarının fotokopisi veya listesi,

(Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketleri, ihracatına aracılık ettikleri işletmelerin indirilecek katma değer vergisi listesini de verirler.)

- İhraç kaydıyla satışlar söz konusuysa buna ilişkin fatura fotokopisi veya liste ile ihracatın gerçekleştirildiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV listesi

4.3.2. Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakden İadeler

Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen sınır günün koşullarına göre değişmekle beraber, 23.11.2001 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 84 Seri No lu KDV Genel Tebliğine göre ihracat istisnası ve ihraç kayıtlı teslimler için 4 bin liradır. Buna göre 4 bin lirayı geçmeyen nakden iade talepleri inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. Talep, yukarıda sayılan belgelerin (mahsup dilekçesi yerine nakden iade talebine ilişkin dilekçe) ibraz edilmesinden ve gümrük beyannamesinin ve/veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi ile aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir.¹¹⁹

- İndirimli teminat uygulamasından yararlanan Dış Ticaret Sermaye Şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmeksizin ancak onaylı veya özel faturaların teyidinden sonra yerine getirilir.
- İndirimli teminat uygulamasından yararlanan Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin bu kapsamdaki nakden iade talepleri, bir önceki döneme ilişkin iade talebine ait gümrük beyannamelerinin teyidinin alınması halinde cari döneme ait teyit beklenmeden ancak onaylı veya özel faturaların teyidinden sonra yerine getirilir.

¹¹⁹ 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, Resmi Gazete 24592; 23.11.2001 I/1.2 Bölümü

4.3.3. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İadeler

İnceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade için yukarıda belirlenmiş olan limit dâhilinde olan iade talepleri YMM raporuna göre yerine getirilir.

YMM tasdik raporu ile iade talebinde bulunan hak sahiplerine, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz. Hak sahiplerinin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandığı şekilde teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir.¹²⁰

4.3.4. Teminat Karşılığı İade

Yukarıda sayılanlar dışında kalan ve belirlenen sınırı aşan ve YMM tasdik raporu ibraz edilmeyen nakden iade taleplerinde aşağıda belirtildiği şekilde teminat¹²¹ gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna dayanılarak çözülür. Normal olarak teminatlı iadelerde teminat miktarı, iade alınacak KDV alacağının %100'üdür. Ancak bazı koşulların gerçekleşmesi halinde indirimli teminat uygulanması suretiyle KDV iadesinin alınması mümkündür. Bu koşullar çeşitli KDV Genel Tebliğlerinde yer almaktadır. Buna göre aşağıda belirtilecek olan şartları taşıyan imalatçılar, imalatçı ihracatçılar, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri, Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin ihracat istisnası ve ihraç kayıtlı teslimlerden doğan Katma Değer Vergisi iadeleri için verecekleri teminat tutarı, iadesini istedikleri Katma Değer Vergisinin teminat ve incelemesiz iade yapılabilmesine olanak veren sınırı aşan kısmın imalatçı ihracatçılarda %8, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketlerinde %4'dür. Buna göre imalatçı ve imalatçı ihracatçıların taşımaları gereken şartlar aşağıda sıralanmıştır.¹²² Buna göre bu işletmelerin;

¹²⁰ 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, Resmi Gazete 24592; 23.11.2001 I/1.2 Bölümü

¹²¹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10. maddesine göre teminat olarak ; para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat, ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarının müstesniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar, şalisi kefalet gösterilebilmektedir.

¹²² 84 Seri No lu KDV Genel Tebliği, 1/2.1.2.2.2 Bölümü

- Sanayi siciline kayıtlı bulunmaları,
- Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı (22.12.2004 tarihli ve 25678 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 92 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile değişen hali) 80.000 Türk Lirasını aşan (Söz konusu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ve bunların üzerinden ayrılan amortismanların Vergi Usul Kanununun 189 uncu maddesinde belirtildiği şekilde "özel bir amortisman defteri" veya "envanter defteri"nde açıkça gösterilmiş olması zorunludur.),
- İşletmenin sahip olduğu amortisman tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin noter onayları ve numaraları ile kaç yıldır amortisman tabi tutuldukları kapasite raporlarında açıkça belirtilen, (18.06.2003 tarih ve 25142 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 87 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile eklenen ifade) (raporda bu hususların yer almaması halinde, mükellefin üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olup olmadığı ve amortisman ile ilgili hususların vergi inceleme elemanlarınca veya bir vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından düzenlenecek bir tutanakla tespit edilmesi halinde indirimli teminat uygulamasından faydalandırılır.)
- İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıran (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Mevsimlik dalgalanmaların olduğu durumda hesap dönemi ortalaması esas alınır.),

imalatçı-ihracatçılar ile ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılar nakit olarak talep ettikleri iade miktarının ilgili Tebliğin (I/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının % 8'i kadar teminat verirler.

Dış Ticaret Sermaye Şirketleri, Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin taşımaları gereken şartlar ise aşağıdaki gibidir.¹²³

- Son 5 yıl içinde adlarına tahakkuk eden Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerini ödemiş olmaları (vergilerin tecil edilmesi bu şartın ihlali sayılmaz)
- Katma Değer Vergisi iadesi amacıyla yapılan incelemeler sonucunda birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde haklarında olumlu rapor yazılması (olumlu inceleme raporundan kasıt, iadesi hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen Katma Değer Vergisinin %90'ının veya daha fazlasının onaylanmış olması ve sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler¹²⁴ nedeniyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın iade hakkını doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin %5 ini aşmaması gerekmektedir).

4.3.5. Vergi İnceleme Raporu ile İade

Katma Değer Vergisi ile ilgili iadelerin vergi inceleme raporu sonucunda almak istenmesi ve iadesi talep edilen katma değer vergisinin belirlenmiş miktarı aştığı hallerde; (teminat göstermek veya Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ibrazının gerekmesine rağmen) teminat gösterilmemesi veya iadelerin YMM tasdik raporu ile alınacağıının beyan edilmemesi, hallerinde, iade talepleri vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre yerine getirilir. Vergi incelemesi yoluyla iade talepleri bir dilekçe ile yapılır.¹²⁵

¹²³ 84 Seri No lu KDV Genel Tebliği, 1/2.1.2.2.2 Bölümü

¹²⁴ Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tanımı 84 seri no' lu KDV genel tebliğinin İT. Bölümünde yapılmıştır. Buna göre gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem veya durumu içerik veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir.

¹²⁵ 84 Seri No u KDV Genel Tebliği, I/b Bölümü

5. İHRAÇ EDİLEN MALLARIN GERİ GELMESİ HALİNDE KDV UYGULAMASI

Bir malın satılmasından sonra, istenilen nitelikte olmadığı anlaşılması, malların zamanında pazara ulaşamaması, ulaşım yerinde malın eksik çıkması, yolda, gümrük bölgesinde veya taşıma sırasında bozulması veya çürümeye uğraması gibi nedenlerle veya müşteri tarafından talep edilen renk, desen veya kalitede olmaması gibi nedenlerle müşteri ile yapılan sözleşmeye göre ortaya çıkan uygunsuzluklar nedeniyle ihraç edilen mal geri gelebilir¹²⁶ Bu durumda Katma Değer Vergisine ilişkin olarak yapılması gereken bazı işlemler söz konusu olabilir.

Eğer bir aracı ihracat şirketinin KDV ödemek suretiyle satın aldığı ihraç malının yukarıda sayılan nedenler dolayısıyla geri gelmesi söz konusuysa bu durumda KDV nakden veya mahsuben iade edilmemiş ise, ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilecek ve geri gelen mallar için gümrükte KDV ödemesi istenmeyecektir.¹²⁷ Ancak ihraç edilen malın, bu mala ait KDV'sinin nakden veya mahsuben iadesinden sonra geri gelmesi halinde ise, geri gelen mallara isabet eden tutarın gümrükte ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesinden sonra gerekli işlemler yapılabilecektir.¹²⁸ Malın gümrükten çekilmesi sırasında ödenen KDV, ihracatçı tarafından daha sonra indirim konusu yapılabilir. Geri gelen mallarla ilgili olarak yüklenilen KDV indirim yoluyla giderilmiş veya sonraki dönemlere devredilmiş olması hallerinde ise bu vergilere ilişkin olarak yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.¹²⁹

Geri gelen mal ihraç kaydıyla satış nedeniyle ihracatçı tarafından KDV ödenmeden imalatçı işletmeden alınmışsa, bu malın geri gelmesi halinde ihracatçıya düzenlenmiş olan faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekmektedir. İhracatçı, malların geri gelmesine neden olduğu

¹²⁶ Erol Çember, "İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde, KDV İadesi ve Mahsup İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar," **Vergi Sorunları**, Sayı 115, (Nisan 1998), s.34-35.

¹²⁷ Salim Arslanhan, "İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Durumunda KDV Uygulaması," **Vergi Sorunları**, Sayı 98, (Kasım 1996), s.43.

¹²⁸ Çember, **a.g.e.**, s.36.

¹²⁹ Çember, **a.g.e.**, s.36.

eksikliği gidererek tekrar ihraç etme arzusunda ise, imalatçıya ödemediği KDV tutarı kadar teminatı gümrük idaresine vererek KDV ödememe yolunu seçebilir. Daha sonra malların tekrar ihraç edilmesi durumunda ise teminatı geri alabilecektir.¹³⁰

6. KDV İADE TALEPLERİNİN YMM TARAFINDAN İNCELENMESİ

KDV iade işlemleri ile ilgili olarak talepte bulunanların bu talepleri ya Maliye Bakanlığı elemanları tarafından incelenmekte, ya da Yeminli Mali Müşavirlerce incelemeye tabi tutulabilmektedir. Bu incelemenin temelinde, ihracat konusu edilmiş olan malların oluşumunda yaratılan Katma Değer Vergilerinin hazineye intikal edilip edilmediğinin belirlenmesi yatmaktadır. İnceleme sonucunda hazineye intikal etmemiş bir kısım KDV tutarı saptanırsa, ihracatçı bu kısım kadar iadenin reddi ile veya iade alınmışsa yine bu kısım kadar iadenin geri alınmasının müteselsil sorumluluğu ile karşı karşıya kalmaktadır.¹³¹

Katma Değer Vergisi iade taleplerinin incelenmesinde Yeminli mali müşavirler, sadece iadesi talep edilen değil, ilgili dönem beyannamelerinde yer alan (hesaplanan ve indirilecek) Katma Değer Vergisi tutarlarının doğruluğunu da araştırarak ve buna ilişkin olarak raporda gerekli açıklama yapacaklardır.

Yeminli Mali Müşavirlerce yapılacak Katma Değer Vergisi iade incelemelerinde, iade konusu tutarların doğruluğunun saptanabilmesi açısından, incelenen firmanın iadeye konu olan mal alışlarının ve satışlarının gerçek olup olmadığı, imalatçılarda ise Katma Değer Vergisi iadesine konu olan malların imalatçı tarafından üretilebilecek bir kapasiteye sahip bulunup bulunmadığı incelenir. Bunun yanı sıra, ihracat istisnasından veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan Katma Değer Vergisi iade ve mahsup taleplerinin karşılanmasında, ihracatın gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespitinde, gümrük çıkış beyannameleri ve raporun düzenleme tarihinden önce dövizin yurda getirilmiş olması halinde, döviz alım

¹³⁰ Arslanhan, **a.g.e.**, s. 44

¹³¹ Eren Veske, "İhracatta KDV İstisnası ve Buna Bağlı İade İşlemlerinde YMM Uygulamalarına Tabi olan Alıcı veya İhracatçıların Müteselsil Sorumlulukları," **Vergi Sorunları**, Sayı 146, s.49-50.

belgelerinde yer alan bilgilerin de doğruluğu araştırılır ve belgelere ilişkin bilgilere raporda yer verilir.¹³²

Yeminli mali müşavirin yapmış olduğu incelemenin amacı iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle yeminli mali müşavir, gerçek durumu tespit etmek için, her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır.

Bu yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için aşağıda yer alan işlemler yapılır¹³³;

- Mal hareketlerinin izlenmesinde alış ve satış faturaları yanında sevk irsaliyelerinden, nakliyat giderleri ile ilgili faturalardan ve benzeri belgelerden yararlanır.
- Mal bedelinin ödenmesi ile ilgili nakit akımı izlenir. Mal bedeli ödenmemiş ise borç-alacak ilişkisi incelenir; buna ilişkin senet vb. belgelerin varlığı tespit edilir.
- İmalatçılarda, malın miktarı yönünden, kapasite raporu ve harcanan enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, üretim kapasitesi ile üretim, analitik inceleme yöntemleriyle karşılaştırılır.
- Fatura bilgileri, gümrük çıkış beyannameleri ve döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerle karşılaştırılır; miktar ve fiyat yönünden olabilecek olası uyumsuzluklar saptanır.
- İşin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak yapılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığı araştırılır, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtları vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak incelenir.
- Belgelerin hukuki geçerliliği saptandıktan sonra, ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanarak tasdik işlemi yapılır.

¹³² I seri No lu SM, SMM, YMM Genel Tebliği **Resmi Gazete**. 20437; (2/18/1990), C Bölümü.

¹³³ Aynı, D Bölümü.

İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar.¹³⁴

İadesi talep edilen Katma Değer Vergisinin doğruluğunu tespit etmek için yeminli mali müşavirlerce yapılacak karşıt incelemeler ve inceleme sonuçları tasdik raporunda yer alır.¹³⁵

Karşıt incelemede amaç tasdike konu işlemin gerçek durumunun ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Örneğin, KDV iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin amacı, iade ya da mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemektir.

Tasdike konu işlemin gerçek durumunun ortaya çıkarılması incelenen işlemin özelliğine, kullanılan yöntem ve mükelleflere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, bu konudaki sorumluluk yeminli mali müşavire ait olmak üzere karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağına kural olarak incelemeyi yapan yeminli mali müşavir karar verecektir. Bununla birlikte, hem tam tasdik işlemlerinde hem de KDV iadesi tasdik işlemlerinde yeminli mali müşavirler en az işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükelleflerin kayıtlarına inip gerekli karşıt incelemeyi yapmakla yükümlüdürler.

Yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmamaları açısından karşıt incelemeler konusunda gerekli titizliği göstermeleri ve gerektiği kadar alt kademeye inerek inceleme yapmaları gerekmektedir.¹³⁶

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu haller ile benzeri diğer şüpheli durumlarda yeminli mali müşavirler

¹³⁴ 8 Seri No lu SM, SMM, YMM Genel Tebliği, **Resmi Gazete**. 21553; 4.15.1993, D Bölümü

¹³⁵ 20 Seri No lu SM, SMM, YMM Genel Tebliği, A/5 bölümü

¹³⁶ 27 Seri Nolu SM, SMM, YMM Genel Tebliği, **Resmi Gazete** 24252; (12/6/2000), II/2. bölüm

herhangi bir kademe sınırlaması olmaksızın işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarıncaya kadar alt kademelere inceklerdir.

Yeminli mali müşavirler teyit vermek amacıyla yaptıkları karşıt incelemelerde işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükellefler nezdinde inceleme yapmakla yükümlü olacaklardır. Daha alt kademelerdeki incelemeler, teyit isteyen yeminli mali müşavir tarafından yapılacaktır. Bununla birlikte, yeminli mali müşavirlerin kendi aralarında anlaşmaları halinde söz konusu alt kademe incelemelerinin de teyidi veren yeminli mali müşavir tarafından yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu takdirde yapılan karşıt inceleme ile ilgili sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire ait olacaktır.¹³⁷

Ayrıca yeminli mali müşavirlerin katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarında yeminli mali müşavirlerin incelemesi "sonucu ortaya çıkan iadesi gereken katma değer vergisi ile mükellefçe beyan edilen ve iade edilmesi istenen katma değer vergisi arasında fark olduğu takdirde, yeminli mali müşavirinin tasdik raporundaki iadesi gereken Katma Değer Vergisi tutarı esas alınır.¹³⁸

20 Seri no' lu SM, SMM, YMM genel tebliğinde ayrıca, haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya bilerek kullandığı hususunda Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanlarınca düzenlenmiş rapor bulunan veya bu durumları inceleme sırasında yeminli mali müşavirlerce saptanan mükelleflerin iade talepleri, yeminli mali müşavirlerce yerine getirilmeyeceği ve durumun bir yazı ile ilgili vergi dairesine bildirileceği vurgulanmıştır.¹³⁹

Ayrıca yeminli mali müşavirlerle muvazaalı sözleşme düzenleyenlerin KDV iadelerini yeminli mali müşavir tasdik raporu ile talep etmeleri mümkün değildir.¹⁴⁰ Bu tür iade

¹³⁷ 27 Seri Nolu SM, SMM, YMM Genel Tebliği, **Resmi Gazete** 24252; (12/6/2000), II/2. bölüm

¹³⁸ 20 seri No lu SM, SMM, YMM Genel Tebliği A/2, Bölüm

¹³⁹ **Aynı**, A/3 Bölüm

¹⁴⁰ 18 seri No lu SM, SMM, YMM Genel Tebliği, **Resmi Gazete** 22359; (30.07.1995), IV/A bölümü

talepleri Maliye Bakanlığının merkezi denetim elemanları tarafından düzenlenecek inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.¹⁴¹

¹⁴¹ Usta, Tacettin. “İhracat İstisnasından Doğan KDV'nin Beyan ve İadesi”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Temmuz 1999.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ SEKTÖRÜ VE BİR UYGULAMA

1. SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ TANIMI

Genel anlamda Seramik Sağlık Gereçleri; inorganik-metalik olmayan hammaddelerin belirli oranlarda karıştırılarak akışkan bir çamur haline getirilmesi, daha sonra da alçı ve/veya sentetik reçine kalıplarla şekillendirilerek 1200–1250 C civarında pişirilip su emme değeri %0.75'in altında olan ürünlerdir. Kil, kaolen, kuars, feldspat gibi inorganik hammaddeler temel yapıyı oluşturur. Lavabo, ayak, klozet, rezervuar, bide, helâ taşı, pisuar ve duş teknesi beyaz ve renkli olmak üzere ürün yelpazesinin başlıca ürünleridir. Sektörün G.T.İ.P. numarası ile kesin sınırları aşağıdaki gibidir:

Tablo 5. Seramik Sağlık Gereçleri Gümrük Tarife Ve İstatistik

Pozisyon Numaraları

69.10	Seramikten Musluk Taşları, Lavabolar, Lavabo Ayakları, Küvetler, Bideler, Alafranga Tuvaletler, Rezervuarlar, Pisuarlar Ve Sıhhi Tesisatta Kullanılan Benzeri Diğer Eşya:
	Karolar, Küpler, vb. Eşya
6910.10.00.00.00	Porselen Veya Çiniden Olanlar
6910.90.00.00.00	Diğerleri

STIC (Revize 3)'e göre ise Seramik sağlık gereçleri;

- 81221 (seramikten musluk taşı, lavabo ve ayakları, küvet, bide, pisuar vb. porselenden)
- 81229 (Seramikten musluk taşı, lavabo ve ayakları, küvet, bide, pisuar vb., diğer)

kod numaraları ile sınıflandırılmaktadır.

2. SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ ÜRETİM AŞAMALARI

2.1 Üretim Yöntemi – Teknoloji

Seramik Sağlık Gereçleri üretim aşamaları şöyle sıralanabilir:

- Kil, kaolen, kuars, feldspat ve diğer yardımcı hammaddeler sulu bir şekilde değirmende öğütülerek çamur elde edilir.
- İstenilen kıvama getirilen çamur farklı döküm teknolojileri ile alçı veya sentetik reçine (plastik) kalıplarda şekillendirilir. Şekillendirilen ürünler üründeki nem halinde bulunan suyun buharlaştırılması için kurutulur.
- Kurutulmuş ürünler yarı mamul halinde robot veya el ile sırlanır.
- Sırlı yarı mamuller yaklaşık 1250 °C civarında pişirilir.
- Pişirim sonrası tamir edilebilir hatası olan ürünler tamir edilerek, yaklaşık 1250 °C civarında II. Pişirime tabi tutulur.

Emek yoğun olan bir sektör olan Seramik Sağlık Gereçlerinde işçilik ve enerji maliyetlerinin yüksek olması sektörü teknoloji kullanmaya yönlendirmiştir. Özellikle AB ülkeleri bu yönde çalışmalara ve araştırmalara ivme kazandırmış, bunun sonucunda üretim kademelerinde önemli teknolojik gelişmeler olmuştur. Bu gelişmeler:

- Alçı kalıplarında batarya döküm yöntemine geçilerek:
 - a. Birim alanda ve kişi başına üretim miktarı artmıştır.
 - b. Kalıp kurutmaları sağlanarak günde birden fazla döküm yapabilme olanağı sağlanmıştır.

- c. Kalıp kurutma alanları azaldığı için kurutmada harcanan enerji azalmıştır.
- Alçı kalıplara alternatif olarak geliştirilen sentetik reçine kalıplar beraberinde su avantajları getirmiştir.
 - a. Kalıp kurutma sorunu ve bunun için harcanan enerji ortadan kalkmıştır.
 - b. Döküm basınç altında yapma olanağı doğmuş, böylece günlük döküm adedi artmıştır.
 - c. Şekillendirme sonrası işçilik azalmıştır.
 - d. Birim alanda üretim miktarı artmıştır.
 - e. Döküm işleminin otomatik yapılması sağlanmıştır.
 - f. Şekillendirme hataları azalmış ve böylece verimlilik artmıştır.
- Sırlamada robot ve otomatik çalkalama yöntemleri son yıllardaki teknolojik gelişmelerdir.
- Pişirimde indirek yanma yerine direk yanma olan fırınlar geliştirilerek; enerji kapasite ve zaman tasarrufu sağlandı.
- Pişirim sonrası tamir edilebilir hatası olan ürünler tamir edilerek II. Pişirim ile bu ıskarta ürünlerin geri kazanımı söz konusu oldu.

Sonuç olarak teknolojik gelişmeler ve bilgi birikimi beraberinde verimlilik, karlılık ve kaliteyi getirmiştir. Bu yeni teknolojiler ülkemizdeki yeni işletmelerde ve eski işletmelerin modernizasyonunda kullanılmaktadır.

2.2.Ürün Standartları

Seramik sağlık gereçlerine ilişkin genel standartlar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 6. Seramik Sağlık Gereçlerine Yönelik Genel Standartlar

ADI	TS NO
Tek Parça ve Takım Klozet- Sifonlu	TS EN 997
Lavabolar- Ayaklı- Bağlantılı Ölçüleri	TS EN 31
Lavabolar	TS 605
Alafranga Hela Taşları	TS 800
Eviyeler	TS 698
Alaturka Hela Taşları	TS 799
Rezervuarlar- Alaturka veya Alafranga Hela Taşları İçin	TS 823
Pisuarlar- Seramikten	TS 2747
Bideler- Seramikten	TS 2748
Duş Tekneleri- Seramikten	TS 2750

Türk Standartları Enstitüsü

2.3.Üretim Miktarı ve Değeri

1999 yılından itibaren sağlık gereçleri üretiminde 2001 yılının dışındaki sürekli bir büyüme söz konusudur. Seramik sağlık gereçleri üretiminde sürekli bir büyüme söz konusudur. 1990 – 2005 yılları arasında sektörün üretimdeki yıllık ortalama artış oranı %15.5 düzeyindedir.

Kasım 2000 krizinin hemen arkasından, Şubat 2001 ekonomik krizin patlak vermesi sonucu döviz kurlarının serbest dalgalanmaya bırakılması nedeniyle Türk Lirasının dolar karşısındaki ani değer kaybına uğraması, akaryakıt ve enerjiye yapılan zamlar o dönemde

SSG üreticilerini de önemli ölçülerde olumsuz şekilde etkilemiştir. Sektörde faaliyet gösteren firmalar üretimlerine zaman, zaman ara vermek zorunda kalmışlar, sonuç olarak 2001 yılında sektörün üretimi 2000 yılına göre %4,3 oranında düşüş kaydetmiştir. 2002–2005 yılları arasında ekonominin genelindeki olumlu gelişmelere bağlı yurt içi talepteki kısmi artış ve ihracattaki büyümeye paralel olarak bu dönemde üretim yıllar itibariyle aşağıdaki tabloda belirtilen oranlarda artış kaydetmiştir.

Tablo 7. Seramik Sağlık Gereçleri Üretim Miktarları

YIL	ÜRETİM (TON)	DEĞİŞİM (%)
1999	7.450.000	4,1
2000	8.000.000	7,3
2001	7.650.000	-4,3
2002	8.680.000	13,5
2003	9.840.000	13,3
2004	12.380.000	25,9
2005	14.375.000	16,1

Ekonomik krizler ve depremlerin ardından ciddi oranda küçülme yaşanan emlak sektöründe 2004 yılından bu yana bir canlılık yaşanmış, 2005 yılının ilk çeyreğinden itibaren de bire iki oranında büyüme yaşanmıştır. 2006 yılında inşaatı devam eden konutların devreye girmesi ve mortgage sisteminin hayata geçmeye başlamasıyla birlikte sektördeki büyümenin katlanarak artacağı beklenmektedir.

2.4.Maliyetler

Birim üretim girdileri ile ilgili firmalardan alınan bilgiler konsolide edilerek aşağıdaki tabloda verilmiştir. Tablo tüm sektörü temsil etmemektedir. Üretim girdileri hesaplanırken amortisman ve genel giderler hesaplamaya dahil edilmemiştir. Firmaların üretim maliyetleri sektördeki firma büyüklükleri ve yapıların çok farklı olmasından dolayı birbirlerinden önemli farklılıklar arz etmektedir. Son yıllarda otomasyondaki artışa ve

pişirim sürelerinin kısılması ile enerji giderlerinin göreceli olarak azalmasına neden olumuşsa da seramik sağlık gereçleri girdileri içinde enerjinin önemli bir payı bulunmaktadır. Ticari maliyet için pazarlama ve üretim dışı genel giderler yaklaşık sınai maliyetin %50'si olarak hesaplanmaktadır.

Tablo 8. Seramik Sağlık Gereçleri Üretim Girdileri

MALİYET KALEMİ	TL/KG	ORAN
Hammadde	243.000	23%
Yardımcı Madde	108.000	10%
Elektrik	67.500	6%
Doğalgaz	129.600	12%
İşçilik	310.500	29%
İşletme Malzemesi	108.000	10%
Diğer	118.800	11%
TOPLAM	1.080.000	100%

3.SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ SEKTÖRÜNDEKİ KURULUŞ SAYISI MEVCUT KAPASİTE VE KULLANIM

3.1. Kuruluş Sayısı, Mevcut Kapasite ve Kullanım

Seramik sağlık gereçleri sektöründe faaliyet gösteren kuruluşların, üretim yerleri, yabancı sermaye payları, işçi sayıları ve kapasiteleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 9. SSG Sektöründe Üretim Yapan Kuruluşlar

Sıra No:	Kuruluş Adı	Yeri	Üretim Konusu	Varsa Yabancı Sermaye Payı(%)	2005 Yılı	
					İşçi Sayısı	Kapasite(Adet)
ÖZEL SEKTÖR KURULUŞLARI						
1	Eczacıbaşı	Bozüyük	SSG	0	1.600	5.200.000
2	Serel	Manisa	SSG	0	587	2.100.000
3	Kalevit	Çanakkale	SSG	50	340	1.600.000
4	Ege	İzmir	SSG	0	376	1.500.000
5	Çenesizler	Çorum	SSG	0	400	1.400.000
6	Çanakçılar	Zonguldak	SSG	0	365	1.00.000
7	Toprak	Bozüyük	SSG	0	388	930.000
8	Heriş	Kütahya	SSG	0	310	700.000
9	Kılınç	Tekirdağ	SSG	0	200	600.000
10	İdeser	İstanbul	SSG	0	166	500.000
11	Turkuaz	Kayseri	SSG	0	153	460.000
12	Doğvit	İstanbul	SSG	0	140	320.000
13	Esvit	Eskişehir	SSG	0	100	300.000
14	Erbe	İstanbul	SSG	0	83	250.000
15	Özvit	İzmit	SSG	0	83	250.000
16	Çelebiler	Sakarya	SSG	0	83	250.000
17	Duravit	İstanbul	SSG	80	110	240.000
18	Çağ	İstanbul	SSG	0	73	220.000
19	Seren	Bozüyük	SSG	0	67	200.000
20	Eyvit	Kayseri	SSG	0	60	180.000
21	Bozvit	Bozüyük	SSG	0	57	170.000
22	Turavit	Ordu	SSG	0	53	160.000
23	Bartın	Zonguldak	SSG	0	40	120.000
24	Selvit	Eskişehir	SSG	0	33	100.000
25	Özişik	Eskişehir	SSG	0	33	100.000
26	Çamaş	Ordu	SSG	0	33	100.000
TOPLAM					5.934	18.950.000

Tablo 10. SSG Sektördeki Kurulu Kapasite Durumu

SIRA NO	ANA MALLAR	KAPASİTE VE KKO	KAPASİTE BİRİMİ	YILLAR						
				1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005 Tah.
1	Seramik	Kapasite	Bin Adet	12.335	12.970	13.405	13.615	14.340	17.150	18.950
	Sağlık Gereçleri	KKO	%	60%	62%	57%	64%	69%	72%	76%

4. SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ İHRACATI

Seramik sağlık gereçleri ihracatı 1999 yılından itibaren düzenli olarak artmıştır. 1999 yılında 48.746 ton olan seramik sağlık gereçleri ihracatı 2004 yılına gelindiğinde 112.542 tona ulaşmıştır. İhracat değeri ise 59,4 milyon USD'den 161,8 milyon USD'ye ulaşmıştır. İhracat fiyatı ise 1999 yılında 1,22 USD/kg iken 2000 yılında 1,11 USD/kg'ye kadar düşmüştür. 2003–2005 yılları arasında ihracat fiyatlarında yaşanan artışın temel nedeni Euro/USD paritesinin Euro lehine yükselmesidir. Çünkü sektör ihracatın yaklaşık %60'ının Euro bölgesine yapmaktadır.

2004–2005 yılları içerisinde TL'nin değer kazanması, sektörün ihracatını olumsuz yönde etkilemiş sektörün ihracat artış hızı düşüş kaydetmiştir. 2005 yılının ilk dokuz ayında seramik sağlık ihracatı geçen yılın aynı dönemine göre %12.7 oranında artış kaydetmiştir. 2005 yılı sonu itibariyle sektörün ihracatının 121.260 ton olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.

Tablo 11. Seramik Sağlık Gereçleri Sektörü İhracatı

Yıllar	İhracat (Miktar)	İhracat (Değer)	İhraç Fiyatı	Değişim Miktarı	Değişim Değer	Değişim Fiyat
1999	48.746	59.434	1,22	-	-	-
2000	53.576	59.656	1,11	9,91	0,37	-8,68
2001	60.848	77.718	1,28	13,57	30,28	14,71
2002	77.852	95.325	1,22	27,95	22,65	-4,13
2003	91.524	122.316	1,34	17,56	28,31	9,15
2004	112.542	161.826	1,44	22,96	32,30	7,59
2005*	90.948	134.252	1,48			

Kaynak : Miktar: Ton, Değer: Bin Usd Fiyat: USD/kg

(*) 2005 yılı verileri Ocak-Eylül dönemini yansıtmaktadır.

Seramik sağlık gereçleri ihracatının ülkelere göre dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir. 2004 yılı itibariyle miktar olarak en fazla ihracat yapılan ülkeler sırayla İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa'dır.

Tablo 12. Seramik Sağlık Gereçleri İhracatının Ülkelere Göre Dağılımı (Miktar:Ton)

Ülkeler	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
İngiltere	8.171	10.159	12.048	17.026	20.446	25.838	18.432
ABD	1.040	1.938	2.812	8.616	13.671	18.455	14.878
Almanya	21.383	16.543	10.603	10.445	11.889	12.664	9.328
İspanya	170	2.062	5.834	6.784	6.091	4.935	5.576
Fransa	1.181	1.564	1.721	2.842	5.073	6.049	4.893
Bulgaristan	107	44	6.151	5.933	4.944	4.293	4.222
İtalya	1.229	5.385	2.272	3.362	3.490	3.180	3.565
İsrail	2.131	2.923	3.218	3.733	4.418	5.052	3.702
İst.Deri	2	0	1	829	2.144	2.163	1.561
İsveç	27	44	84	657	534	1.201	23.286
Diğerleri	13.306	12.913	16.105	17.623	18.823	28.081	23.286
Toplam	48.746	53.576	60.848	77.852	91.524	112.542	90.948

Kaynak : (*) 2005 yılı verileri Ocak-Eylül dönemini yansıtmaktadır.

Tablo 13. Seramik Sağlık Gereçleri İhracatının Ünelere Göre Dağılımı
(Değer:Bin USD, Fiyat:USD/kg)

ÜLKE	1999		2000		2001		2002		2003		2004		2005	
	Değer	Fiyat	Değer	Fiyat	Değer	Fiyat	Değer	Fiyat	Değer	Fiyat	Değer	Fiyat	Değer	Fiyat
İngiltere	11,951	1,46	13,708	1,35	15,517	1,29	21,211	1,25	27,440	1,34	39,296	1,52	28,817	1,56
ABD	1,353	1,3	2,044	1,05	2,996	1,07	9,239	1,07	14,630	1,07	19,585	1,06	17,204	1,16
Almanya	24,599	1,15	15,698	0,95	13,532	1,28	14,935	1,43	19,964	1,68	22,307	1,76	17,113	1,83
İspanya	265	1,56	1,796	0,87	5,07	0,87	6,283	0,93	6,914	1,14	6,886	1,40	7,803	1,40
Fransa	1,284	1,09	1,713	1,09	2,032	1,18	3,459	1,22	6,484	1,28	8,664	1,43	7,440	1,52
Bulgaristan	189	1,77	72	1,65	7,686	1,25	7,779	1,31	8,211	1,66	6,979	1,63	6,187	1,47
İtalya	1,145	0,93	6,004	1,12	2,004	0,88	3,106	0,92	3,751	1,07	4,715	1,24	4,651	1,30
İsrail	2,279	1,07	2,858	0,98	3,038	0,94	3,286	0,88	4,027	0,91	5,262	1,04	3,724	1,01
İst.Devri	1	0,49	2	4,58	1	0,84	1,149	1,71	3,652	1,70	4,286	1,98	3,334	2,14
İsveç	58	2,17	91	2,06	149	1,78	958,00	1,46	1,146	2,14	2,367	1,97	3,126	2,08
Diğerleri	16,311	1,23	15,670	1,21	25,691	1,60	23,651	1,34	26,096	1,39	41,479	1,48	34,851	1,50
Toplam	59,434	1,22	59,565	1,11	77,718	1,28	95,325	1,22	122,316	1,34	161,826	1,44	134,252	1,48

Kaynak :2005 yılı verileri Ocak-Eylül dönemini yansıtmaktadır.

Seramik sağlık gereçleri ihracatının %58,7'si AB ÷lkelerine, %16,9'u Kuzey Amerika ÷lkelerine yapılmaktadır. İhracatın bölgelere göre dağılımı Tablo 14'de verilmiştir.

Tablo 14. SGS İhracatının Bölgeler Dağılımı

BÖLGELER	2003 YILI	2004 YILI
AB	59,5%	58,7%
Kuzey Amerika	14,5%	16,9%
Asya	13,2%	12,0%
Diğer Avrupa	7,8%	7,3%
Diğerleri	2,9%	3,1%
Okyanusya	1,4%	1,3%
Afrika	0,7%	0,8%
Toplam	100%	100%

Bu bölümün hazırlanmasında DPT 2008–2013 yılına ait seramik sağlık gereçleri alt komisyonu raporundan yararlanılmıştır.

5. UYGULAMA

5.1. Firma Hakkında Tanıtıcı Bilgi

Eczacıbaşı Yapı Grubu, çağdaş, kaliteli ve sağlıklı bir yaşamın öncüsü olmayı amaç edinen Eczacıbaşı Topluluğu'nun üç temel faaliyet alanından birini oluşturmaktadır. Türkiye'deki yapı ürünleri pazarında en geniş ürün yelpazesine, üretim ve satış ağına sahip olan Eczacıbaşı Yapı Grubu'nun her kuruluşu, kendi sektöründe lider konumundadır. Eczacıbaşı Yapı Gereçleri, Vitra markasıyla yurtiçinde seramik sağlık gereçleri, tamamlayıcı ürünler, banyo mobilyaları , yurtdışında ise bu ürünlere (yurt içinde Artema markasıyla satış yaptığı) armatür ve banyo aksesuarlarını da dahil edip.tüm ürünlerini Vitra markası ile pazarlayarak hizmet vermektedir.

75'ten fazla ülkeye Vitra markasıyla ihracat yapan Eczacıbaşı Yapı Gereçleri San ve Tic.A.Ş ve yapı grubu, yurtdışında da önemli bir dağıtım ağına sahip olup,organik bağı ve paydaşı olduğu,Vitra USA kuruluşu ile ABD, Kanada ve Güney Amerika ülkelerinde; Vitra UK kuruluşu ile Büyük Britanya ve İrlanda'da,Vitra Bad kuruluşu ile Almanya, Avusturya, Fransa, Çek Cumhuriyeti, Hırvatistan, Hollanda, İsviçre, Polonya, ve Benelux ülkelerindeki; Vitra Bath and Tiles kuruluşu ile Rusya ve BDT pazarlarındaki faaliyetleri yürütmektedir. Bu bölgelerin dışındaki satış faaliyetleri ise İtalya, Dubai ve Çin'deki satış ofisleri ve İstanbul'daki Dışsatım Bölümü aracılığıyla gerçekleştirmektedir.

Eczacıbaşı Yapı Gereçleri San ve Tic A.Ş'nin yıllık üretim kapasitesi; 5 milyon seramik sağlık gereci, 550 bin klozet kapağı, 150 bin gömme rezervuar, 120 bin modül banyo mobilyası, 6 milyon armatür ve 2.5 milyon banyo aksesuarından oluşmaktadır.

Üretim Tesisleri

Kartal, İstanbul: Vitra'nın ilk üretim tesisi olan fabrika, bölgede yürütülen kentsel dönüşüm projesine paralel olarak, Haziran sonunda, Kartal'daki üretim kapasitesinin bir kısmı Bozüyük'e yeni tamamlanan tesislere taşınmış olup bir kısmı da Rusya'da yapılacak yeni üretim tesisine taşınacaktır. Söz konusu üretim kampusu içinde 1992'de tamamlayıcı ürünler, 2004'te ise banyo mobilyaları da üretilmeye başlanmıştır.

Bozüyük, Bilecik: 1977'de kurulan ve 1995'te tamamen yenilenen fabrika, kapasite, teknoloji ve kalite bakımından seramik sağlık gereçleri üreten tesisler arasında dünyada ilk sıralarda yer almaktadır. 115 bini kapalı, toplam 690.000 m²'lik alanda hizmet veren Bozüyük, dünyanın tek çatı altında toplanan en büyük seramik sağlık gereci tesisi unvanını taşımakta,yılda 5 milyon adet üretim kapasitesine sahip fabrikayla aynı alanda, 6 milyon adet armatür üretimi yapan tesisi de yer almaktadır.

Tuzla, İstanbul: 1993'te başlayan banyo aksesuarları üretimi kapsamında, yılda 2.5 milyon adet üretim yapılmakta ve fabrikada, duş sistemleri de üretilmektedir.

ECZACIBAŞI YAPI GEREÇLERİ

Adı	:Eczacıbaşı Yapı Gereçleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.
Kuruluş Yılı	:1958
Çalışma Alanı	:Seramik sağlık gereçleri, armatür, banyo aksesuarları
Üretim Yeri	:Kartal, İstanbul / Bozüyük, Bilecik
Üretim Kapasitesi (adet / yıl)	:5.000.000 seramik sağlık gereci, 120.000 banyo mobilyası modülü, 550.000 klozet kapağı, 150.000 gömme rezervuar, 6.000.000 armatür 2.500.000 banyo aksesuarı.
Dış Satım Pazarları	:Orta Avrupa, Fransa, İtalya, İngiltere, Rusya ve BDT ülkeleri, komşu Ülkeler, Ortadoğu, ABD, Güney Pasifik.

Türkiye'nin ilk ve en büyük seramik sağlık gereçleri üreticisi ve ihracatçısı olan Eczacıbaşı Yapı Gereçleri, üretimine 1958'de Kartal'da başlamış, 1977'de Bozüyük'te, dünyanın tek çatı altında faaliyet gösteren en büyük tesislerinden birini kurarak,yıllar içinde yaptığı yatırımlarla, üretim kapasitesini 5 milyona yükseltmiş, alanında dünyanın 6. büyük kuruluşu olmuştur. Yılda 500'den fazla model üreten Eczacıbaşı Yapı Gereçleri, 2005 yılı verilerine göre, İSO 500'de 86'ıncı sırada yer almakta ve sektöründeki toplam ihracatın %50'den fazlasını gerçekleştirmektedir.

Vitra (Seramik Sağlık Gereçleri)

1958 yılından bu yana Vitra markalı seramik sağlık gereçleri, banyo mobilyaları ve tamamlayıcı ürünler üreten Eczacıbaşı Yapı Gereçleri,ürün çeşitliliğinin yanı sıra tasarımlarıyla da dikkat çeken Vitra, Ross Lovegrove, Matteo Thun, Defne Koz, İnci Mutlu, NOA, Pilots Design gibi dünyaca ünlü tasarımcılarla çalışarak, farklı müşterilerinin beğenisine uygun, özel ve farklı çözümler sunmaktadır.

Vitra, uluslararası pazarlardaki büyüme stratejisi kapsamında, satış örgütünü yerel operasyonlarla güçlendiren. Bu amaçla, Almanya, İngiltere, ABD ve Rusya'daki satış teşkilatlarının yanı sıra Fransa, İtalya Dubai ve Çin'de temsilcilikler kuran, üretiminin %85'ini 75'ten fazla ülkeye ihraç eden kuruluş, ürünlerini, yurtdışında 150'den fazla mağaza ve 2.000'i aşkın satış noktasında teşhir etmektedir.

Kuruluşundan bu yana Türkiye pazarının lideri olan Vitra, Almanya'da %13, Avusturya'da %10, İngiltere'de %6, ABD ve Fransa'da %3, İtalya'da %2, İsrail ve İskandinavya'da %8 ve Yeni Zelanda'da %10'luk pazar payına sahip olup, Uluslararası piyasalarda sektör ortalamasının çok üstünde ortalama birim fiyat seviyesi yakalayan Vitra, sektöründeki en büyük oyuncular arasında yer almayı ve 2010 yılına kadar stratejik pazarlardaki ilk 3 marka arasında yer almayı hedeflemektedir.

Vitra'nın "İLK"leri

- Türkiye'deki ilk seramik sağlık gereçleri üretimi
- Sektöründeki ilk ihracat
- Sektöründeki ilk İSO 9001
- Sektöründe ilk İSO 14001
- Sektöründeki ilk yetkili servis
- Sektöründeki ilk garanti belgesi
- İlk 6 litrelik klozetler
- Bedensel engelliler için ilk ürünler
- İlk kolay temizlenebilen yüzey
- İlk anti bakteriyel yüzey
- İlk kokusuz klozet

İSO 9001 Kalite Sistem belgesine sahip Vitra, seramik sağlık gereçleri sektöründe, Çevre Yönetim Sistemi İSO 14001 belgesini alan Türkiye'deki ilk, dünyadaki ikinci kuruluş oldu. Vitra, 1998'de "Büyük Ölçekli Kuruluşlar" kategorisinde TÜSİAD-KalDer

Kalite Büyük Ödülü'nü alırken, 2000 yılında EFQM Avrupa Kalite Ödülleri'nde, "Büyük Ölçekli İşletmeler" kategorisinde başarı ödülü alan Avrupa'nın ilk seramik sağlık gereçleri üreticisi oldu.

Armatür Grubu

Eczacıbaşı Yapı Gereçleri, 1983'ten bu yana ürettiği armatür ve banyo aksesuarlarını, Artema markasıyla yurt içine, Vitra markasıyla yurt dışına pazarlayarak, bugün Avrupa'nın ilk 10 armatür üreticisi arasında yer almaktadır. 1995'te banyo aksesuarları da üretmeye başlayan kuruluş, ürünlerini, Türk ve yabancı tasarımcılarla birlikte geliştirmekte, farklı beğenilere hitap eden tasarımların yanı sıra %90'lara varan su ve enerji tasarrufu sağlayan ürünler, profesyonel mekanlar için ise elektronik, termostatik ve zaman ayarlı bataryalar üretmektedir.

Tüm armatür ve banyo aksesuarı ürün gruplarında da tasarım, teknoloji ve mühendislik üstünlüğünü ön planda tutan kuruluş, ürünlerini, bilgisayar kontrollü laboratuvarlarda test ederek, 450'yi aşkın ürünle geniş bir kullanıcı kitlesine hitap etmekte ve üretiminin %60'ını yaklaşık 60 ülkeye ihraç etmektedir.

2000'de TÜSİAD-KalDer ödülünü alan Armatür grubu, sektöründe, TS İSO 9001 ve TS ISO EN 14001 belgelerini alan ilk kuruluş olma özelliğini taşımakta. Türkiye'de Artema markasıyla TSE belgeli ve 5 yıl garantiyle satış yapmakta, pek çok ülkenin kalite standardı belgelerine de sahip bulunmaktadır.

Armatür grubunca yurt içi satışlarda kullanılan Artema markası "Armatür Tesisat Malzemeleri" kelimelerinin kısaltılmasıyla ortaya çıktı.

Türkiye'nin ilk "tek kumandalı armatür"ünü üretti. "Aç Kapa" sloganı, ürünün sektördeki jenerik adı haline geldi.

Çevre kirliliğine yol açmayan Krom+3 kaplama teknolojisiyle sektöründe bir ilke imza attı.

Ömür boyu kaplama garantili Chrommax Teknolojisi, NASA'nın uzay araştırmaları için geliştirdiği PVD teknolojisiyle yaratıldı.

Üretim ve Tesisler

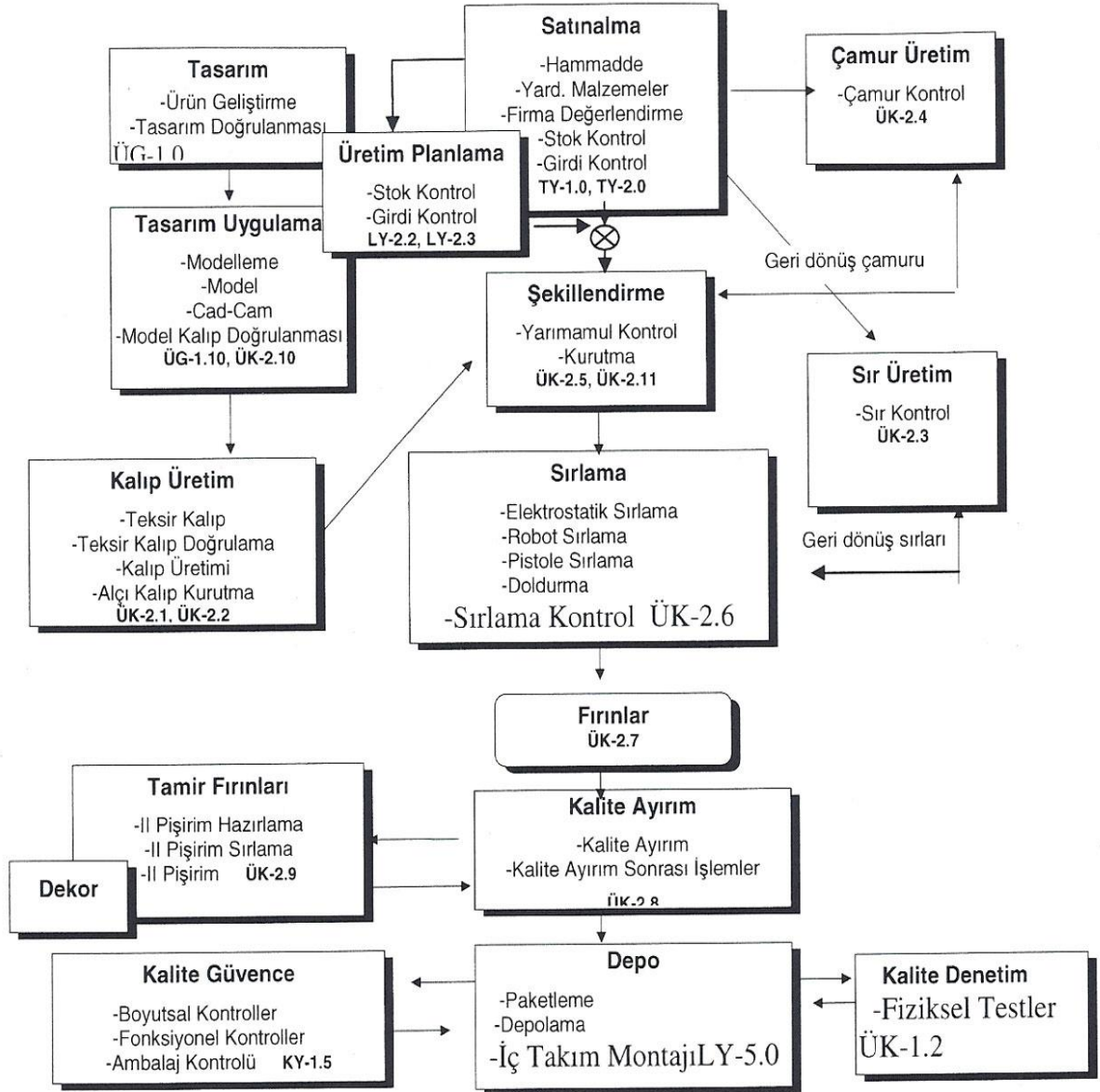
Kuruluşumuzda, Seramik sağlık gereçleri, Armatür,Banyo mobilyaları,Tamamlayıcı ürünler grubu altında,Klozet kapağı,Gömme rezervuar,Banyo aksesuarları üretimleri yapılmakta olup,Üretim tesisleri stratejik konum,hammadde temini,pazara yakınlığı,personel temini açısından değişik bölgelerde yer almakla birlikte,en önemli üretim yeri Bozüyük tesisleridir.

Gerek Eczacıbaşı grubu'na ait diğer yapı grubu üretim tesislerinin de yer aldığı 690.000 m²'lik alanda,Seramik sağlık gereçleri üretim tesisleri ve Armatür üretim tesisleri de yer almakta.Tamamlayıcı ürünlerden klozet kapağı ve banyo mobilyaları üretim tesisi İstanbul/Kartal'da,Gömme aksesuarları üretim tesisi Gebze'de,Banyo aksesuarları üretim tesisi ise Tuzla'da yer almaktadır.

Seramik sağlık gereçleri üretim tesisi (Bozüyük);

1977'de Bozüyük/Bilecik'te kurulan ve 1995'te tamamen yenilenen fabrika, kapasite, teknoloji ve kalite bakımından seramik sağlık gereçleri üreten tesisler arasında dünyada ilk sıralarda yer almaktadır. 115.000 m² si kapalı, toplam 193.000 m²'lik alanda hizmet veren ve yılda 5 milyon adet üretim kapasitesine sahip olan Bozüyük Seramik sağlık gereçleri tesisi, dünyanın tek çatı altında toplanan en büyük seramik sağlık gereci tesisi unvanını taşımaktadır.Üretim tesisine ait üretim süreci ve iş akış şeması aşağıdadır.

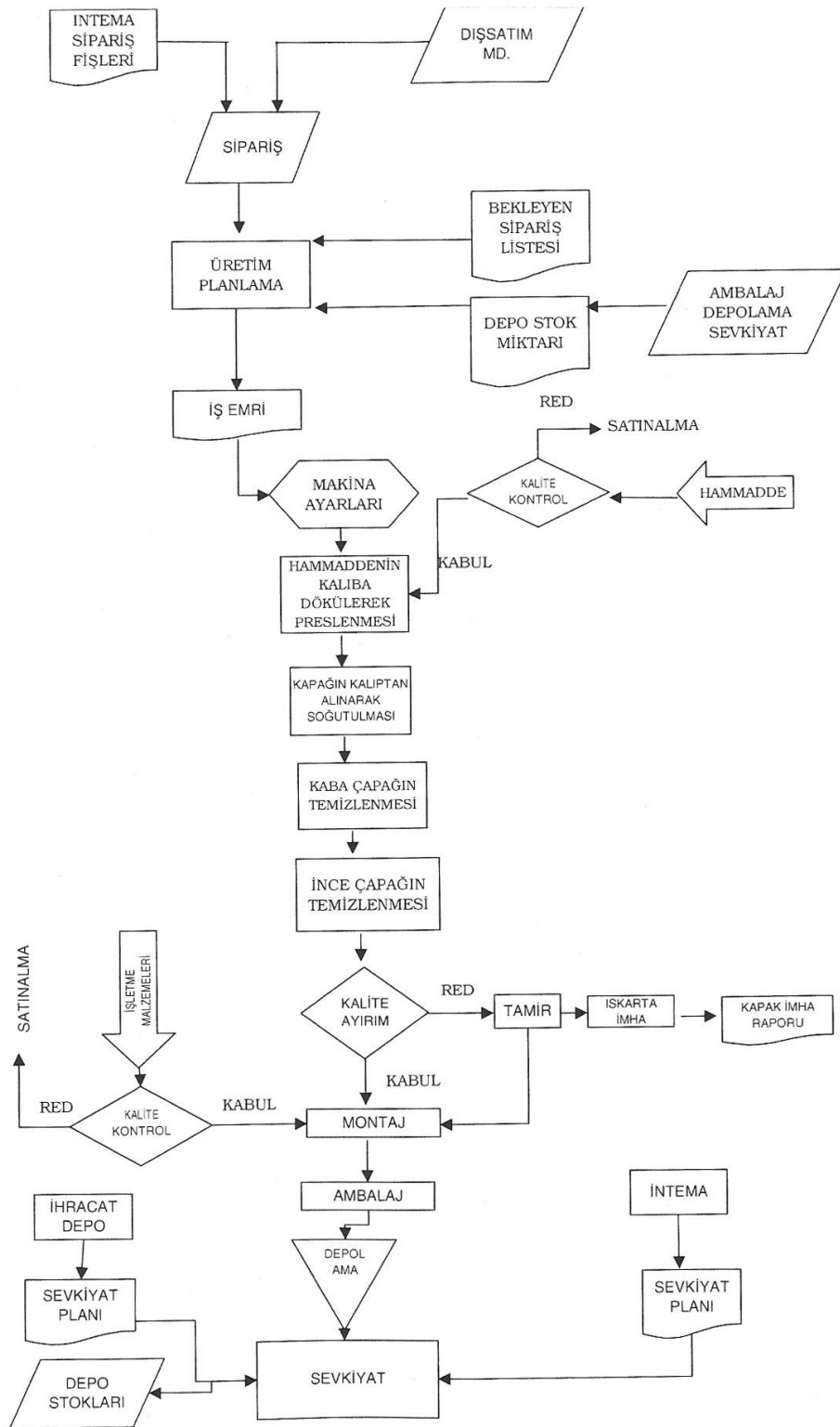
Şekil-1:Seramik Sağlık Gereçleri Ürün Gerçekleştirme Akış Süreci



➤ **Tamamlayıcı ürünleri klozet kapağı üretim tesisi (Kartal/İstanbul) :**

1992’de tamamlayıcı ürünler üretimine başlayan ve 4.800 m² kapalı alanda faaliyet gösteren Klozet kapağı üreten tesisin yıllık kapasitesi 550.000 ad/yıl’dır. Üretim tesisine ait üretim süreci ve iş akış şeması aşağıdadır.

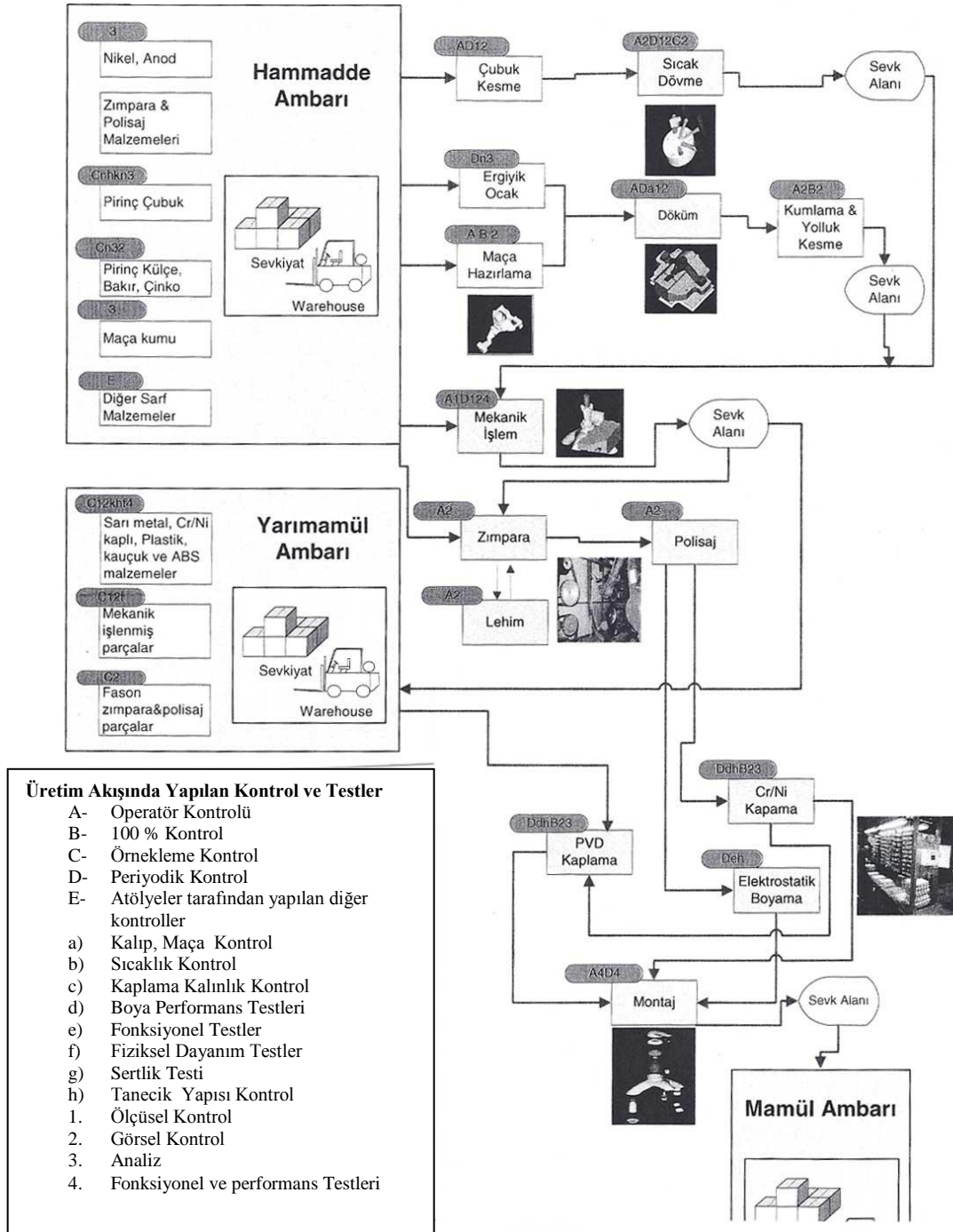
Şekil-2: Tamamlayıcı Ürünleri Klozet Kapağı Üretim Akış Süreci



➤ **Armatür üretim tesisi (Bozüyük);**

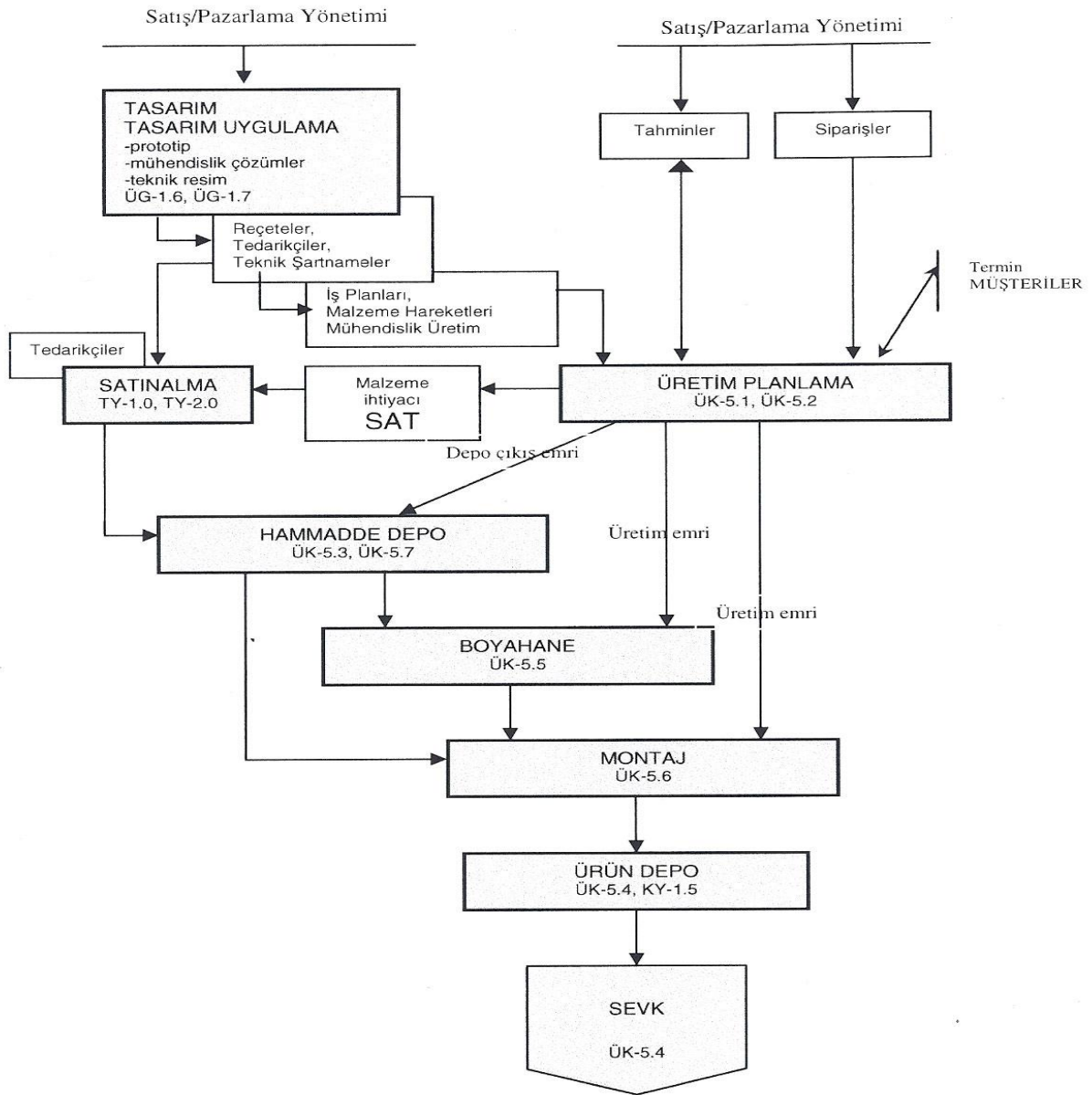
1983 yılında Bozüyük/Bilecik’te faaliyete başlayan 23.000 m²’si kapalı, toplam 113.000 m²’lik alanda hizmet veren armatür üretim tesisi, 6 milyon adet armatür üretimi kapasitesine sahiptir. Üretim tesisine ait üretim süreci ve iş akış şeması aşağıdadır.

Şekil-3: Armatür Ürün Gerçekleştirme Akış Süreci



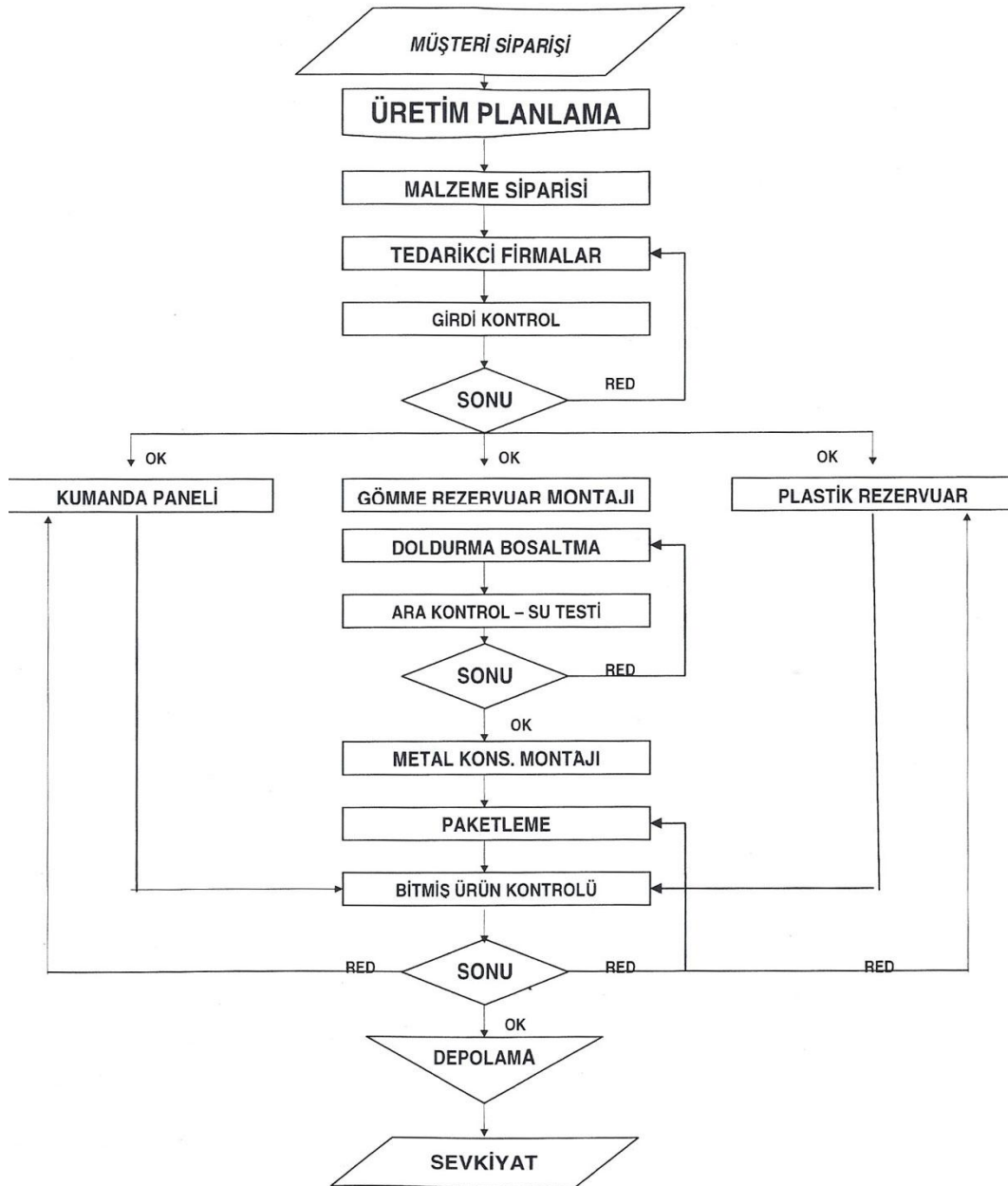
Tamamlayıcı ürünler, banyo mobilyaları üretim tesisi (Kartal/İstanbul): 2004'te banyo mobilyaları da üretimine başlayan tesis, Kartal'da 5.250 m² kapalı alanda faaliyet göstermekte olup, yıllık kapasitesi 120.000 modüldür. Üretim tesisine ait üretim süreci ve iş akış şeması aşağıdadır.

Şekil-4: Banyo Mobilyaları Ürün Gerçekleştirme Akış Süreci



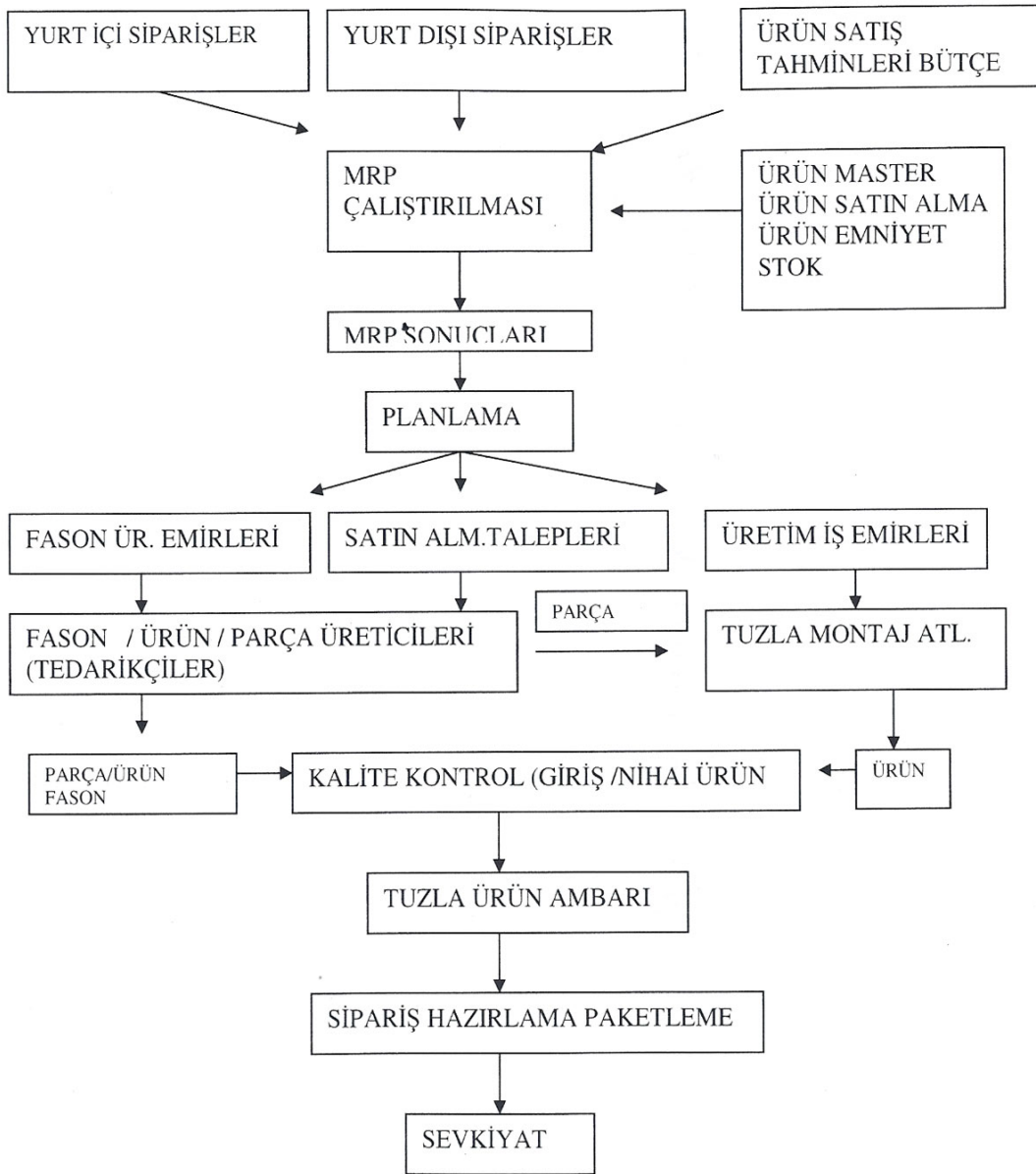
- **Tamamlayıcı ürünler, gömme rezervuar üretim tesisi (Gebze);** 2005 yılında Gebze Organize sanayi bölgesinde üretime başlayan tesis, 6.577 m² kapalı alanda faaliyet göstermekte olup, yıllık kapasitesi 150.000 adet gömme rezervuar, 45.000 adet plastik rezervuardır. Üretim tesisine ait üretim süreci ve iş akış şeması aşağıdadır.

Şekil-5: Gömme Rezervuar Ürün Gerçekleştirme Akış Süreci



- **Tamamlayıcı ürünler, banyo aksesuar tesisi (Tuzla);** 1993'te başlayan banyo aksesuarları üretimi, 3.450 m² kapalı alanda faaliyet göstermek olup, yılda 2.5 milyon adet üretim yapılmakta ve fabrikada, duş sistemleri de üretilmektedir. Üretim tesisine ait üretim süreci ve iş akış şeması aşağıdadır.

Şekil-6: Banyo Aksesuarları Ürün Gerçekleştirme Akış Süreci



Uygulama yapılan firma, seramik sağlık gereçleri, banyo armatürleri, mutfak armatürleri, duş sistemleri, banyo mobilyaları, banyo aksesuarları, akrilik banyo küvetleri gibi banyo ürünlerin üretimini yapmakta ve yurtdışında yerleşik olarak topluluğa bağlı şirketleri aracılıyla ihracat yapmaktadır.

Firma da yaklaşık 1600 kişi çalışmaktadır. Firma 5 kıtadan 75'ten fazla ülkeye ihracat yapmaktadır.

ISO 9001 kalite sistem sertifikası ve ISO 14001 çevre yönetim sistemi sertifikasına sahip olan firmanın ürünleri standartlara uygun olarak üretilmektedir. Kalitesi ürünlerinin yurtdışı pazarlarda da ilgili standartlarında da onaylanmaktadır.

5.2. Araştırmanın Konusu

Seramik sağlık gereçleri üreten işletmelerde üretilen ürünlerin ihracat işlemlerinin süreçleri konusu ve muhasebe kayıtlarının incelenmesi oluşturmaktadır.

5.3. Araştırmanın Amacı

İhracat ve aracılı ihracat işlemlerinde, üretim yapan işletmelerdeki ihracat işlemlerinin süreçleri ve muhasebe kayıtlarının öğrenilmesi hem teorik, hem de uygulamadaki etkilerinin incelenmesi amacıyla bu çalışma yapılmıştır.

5.4. Uygulama Yapılan Firmanın İhracat İşlemleri Ve Muhasebe Kayıtları

Eczacıbaşı Yapı Gereçleri San. Ve Tic. A.Ş 'inde ihracat işlemleri ile ilgili olarak en fazla mal mukabili ödeme yöntemini kullanmaktadır. İşletme Türkiye'de bulunan müteahhit firmalarında ihraç kaydıyla mal satışı yapmaktadır. Bu işlemlerde mal bedeli peşin alınmakta veya çek istenilmektedir.

Mal mukabili ödeme yönteminde alıcıyla, satıcının bir güveni söz konusudur. Bu yöntemde önce ürünlerin sevkle edilmesi, sonra da mal bedelinin tahsil edilmesi esasına dayanmaktadır.

Mal mukabili ödeme şeklinin işleyişinde önce, ihracatçı çıkış gümrüğünde gerekli işlemleri tamamladıktan sonra sevk belgelerini ithalatçı firmaya gönderir. İthalatçı ise sevk belgelerini gümrüğe ibraz ederek malı gümrükten çeker ve daha sonra mal bedelini ihracatçıya banka kanalıyla ödemesi yapılır.

Eczacıbaşı Yapı Gereçleri San. Ve Tic. A.Ş. (EYAP A.Ş.) tarafından üretilen ürünlerin ihracatını Eczacıbaşı Topluluğunun dış satış şirketi olan EKOM Eczacıbaşı Dış Ticaret A.Ş. aracılığıyla yine Eczacıbaşı Topluluğuna bağlı yurt dışındaki satış şirketlerine yapılmaktadır.

EYAP A.Ş. ürettiği ürünlerin ihracatçı şirketi EKOM Eczacıbaşı Dış Ticaret A.Ş. keseceği veya yurtiçindeki müteahhit firmalara ürünlerin teslim edilmesinde kesilecek olan imalatçı faturasında yer olan döviz kuru, gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki T.C Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak kesilmektedir.

Dolayısıyla muhasebe kayıtlarında satış hâsılatına ilişkin kayıt gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki döviz kuru esas alınarak yapılmaktadır.

_____ .../.../2010 _____

120 ALICILAR HS.

120.02.001 X Dış Ticaret Şti.

192 Diğer KDV Hs.

601 YURT DIŞI SATIŞLAR

601.01. Mamuller

391.01. HESAPLANAN KDV

_____ .../.../2010 _____

Uygulama yapılan işletmede SAP sistemi kullanılmaktadır. SAP sisteminde satış dağıtım modülünde (SD Modülü) kullanan muhasebe kayıtları düzenlenen faturalardaki döviz cinsinden (Euro, USD, GBP vb...) para birimlerinden ikisi ve TL Türk Lirası (TL) bazında aynı anda muhasebe kayıtlarında izlenmektedir.

İhracat edilecek ürünlerin, ilgili ülkelere gönderilmesinde X şirketi nakliye şirketleri ile anlaşmakta ve nakliye faturalarının bedellerini kendisi ödemektedir. Nakliye bedeli ise nakliye şirketi tarafından önceden yapılan sözleşmelere göre ihraç edilecek ürünlerin gideceği ülkelere göre ayrı, ayrı belirlenmiştir.

Nakliye faturaları yabancı para cinsi üzerinden kesilerek, gümrük beyannamesinin tescil tarihi esas alarak Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden muhasebe kayıtlarına alınmaktadır.

_____ .../.../2010 _____

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM

GİDERLERİ HS.

760.13.15 Almanya Navlun

320 SATICILAR HS.

320.01. X ULUSLAR ARASI NAKLİYE LTD ŞTİ.

_____ .../.../2010 _____

5.5. KDV İadesi Muhasebe Kayıtları

İade alınacak KDV aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir:

----- .../.../2010 -----

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.

16.01. Vergi KDV Alacakları Hs.

190 DEVREDEN KDV

190.01 Devreden KDV 02/2010

391 HESAPLANAN KDV

391.01.Hesaplanan KDV

391.02 Alış İadeleri KDV

190 DEVREDEN KDV

190.01 Önceki Dönemden Devreden KDV

191 İNDİRİLECEK KDV

191.01 İndirilecek KDV

----- .../.../2010 -----

Alınacak bu KDV iadesi işletmenin kendi vergi borcuna veya SGK primlerine mahsup edilebilmektedir. Bu durumda aşağıdaki kayıt yapılmaktadır:

----- .../.../2010 -----

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

360.01.001 Gelir Vergisi

360.01.004 Damga Vergisi

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.

770.05.001 Vergi Resim Harç Damga pulu

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

136.01 Vergi KDV alacakları

----- .../.../2010 -----

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye seramik sağlık gereçleri sektöründe; üretim, yurtiçi talep, ihracat ve kapasite bakımından 1980'lerin başından itibaren hızlı bir büyüme yaşanmıştır. Bunun sonucunda Türkiye, Dünya ve Avrupa'da seramik sağlık gereçleri endüstrisi içinde önemli bir yere gelmiştir. 2004 yılında gerçekleşen 12.380.000 adet üretim ile Türkiye dünya üretiminin %6'sını oluşturmaktadır.

Seramik sağlık gereçleri sektörü katma değeri en yüksek sektörlerden biridir. Ülkemizin sürdürülebilir bir ekonomik büyümeye kavuşturulabilmesi için, üretimdeki "Katma Değer" in ülkede daha fazla oluşması gerekmektedir. Çünkü "Yerli Üretim" olarak tanımlanan "Katma Değer" in yurt içinde gelişmesi, daha çok üretim ve istihdam ile toplumsal refahın da temel kaynağını oluşturmaktadır. Seramik sağlık gereçleri sektörünün rekabet gücünün artırılması yönünde izlenecek politikaların ve yapılacak düzenlemelerin ülkemizin ihracat gelirini artıracığı, başlangıçta kamu finansmanı üzerinde bir yük oluştursa da kısa vade bu yükü mas edecek bir katkıya ekonomiye kazandıracığı düşünülmektedir.

2005 yılı itibariyle Türkiye'de Kurulu tesis sayısı 64 olup, üretim kapasitesi 26.950.000 âdete yükselmiştir. Sektördeki firmalar kapasitelerini artırırken, mevcut firmalar da modernizasyon yatırımları ile teknolojilerini yenilemişlerdir. Süreç içinde Türkiye seramik sağlık gereçleri sektörü dünya standardını yakalamış, dünya ölçeğinde kaliteli ürün üretir hale gelmiştir. Türkiye seramik sektörünün bu hızlı gelişimindeki en önemli etken inşaat sektöründe yaşanan olumlu gelişmelerdir. 1980'li yıllarda kurulan Toplu Konut İdaresi ve teşvik edilen konut sektörü, inşaat sektörünü hızla geliştirmiş, buna koşut olarak seramik sağlık gereçlerine talep artmıştır. Canlanan iç talep, sektöre yeni firmaların girmesini sağlamış, sektörde firma sayısının artmasıyla birlikte dinamik bir rekabet ortamı oluşmuştur. Bunun sonucunda da doğal olarak firmalar maliyet tasarrufu sağlamak amacıyla teknolojilerini yenilemiş ve uluslar arası ölçekte kaliteyi yakalamışlardır.

İhracatta fiyat tavizlerinin verilmesi, dış pazarlarda Türk Malı imajının oluşmaması, teknolojide dışa bağımlılık, sektörde yaşanan genel sorunlardır. Bunların yanı sıra ülkemizde enerji maliyetlerinin diğer ülkelere göre yüksek olması, deniz ve demir yolu ulaşımının yeterince gelişmemiş olması ve karayolu taşımacılığına bağımlı kalınması, taşıma maliyetlerinin yüksekliği gibi nedenler de sektörün uluslararası rekabet gücünü olumsuz yönde etkilemektedir.

Tüm bunlara rağmen Türkiye seramik sağlık gereçleri sektörü ihracatını arttırarak sürdürmektedir. Hem gerçekleştirdiği ihracat miktarları hem de AB ile Gümrük Birliği sonucu sıfırlanan ithalat vergilerine rağmen ithalatın artmaması, sektörün uluslararası ölçekte belli bir rekabet gücüne ulaştığını göstermektedir.

Sonuç olarak Türkiye seramik sağlık gereçleri sektörünün gerek üretim gerekse ihracat performansı açısından dünya ölçeğinde önemli bir yere sahip olduğu ve bunun öngörü döneminde de devam edeceği söylenebilir. Hammadde kaynaklarının ülkemizde zengin olması, sektörde yeni teknolojilerin kullanılması ve dinamik bir yatırım ortamının bulunması bu eğilimin devam etmesini sağlayacak unsurlardır. Ülkemizde konut ihtiyacının sürekli artması ve kişi başına tüketimin düşük düzeylerde olması; son yıllarda istikrarsız bir seyir izleyen yurtiçi talebin tekrar artış eğilimine girmesi sektörün geleceği adına önemli verileri oluşturmaktadır. Kişi başına seramik sağlık gereçleri tüketiminin artacağı ve bunun da yurtiçi talebi pozitif yönde etkilemesi beklenmektedir.

AB'ye giriş sürecinde, artan dünya rekabeti şartları altında sanayinin rekabet gücünü ve verimliliğini arttırmak, dışa dönük bir yapı içerisinde sürdürülebilir bir gelişmeyi desteklemek ve muhafaza etmek Türk Sanayi Politikası'nın temel hedefi olmalıdır. Bu hedefe ulaşılması halinde sanayi, olabildiğince yerel kaynakları harekete geçiren, çevre normlarına uygun üretim yapan, tüketici sağlığını ve tercihlerini gözeten, yüksek nitelikli insan gücü kullanan, stratejik yönetim anlayışı uygulayan, Ar-Ge' ye Önem veren, teknoloji üreten, özgün tasarım ve marka yaratarak uluslararası pazarlarda yerini alan bir yapıya kavuşturulacaktır.

Bu bağlamda seramik sektörü tarafından benimsenecek ilke ve politikalar şöyledir:

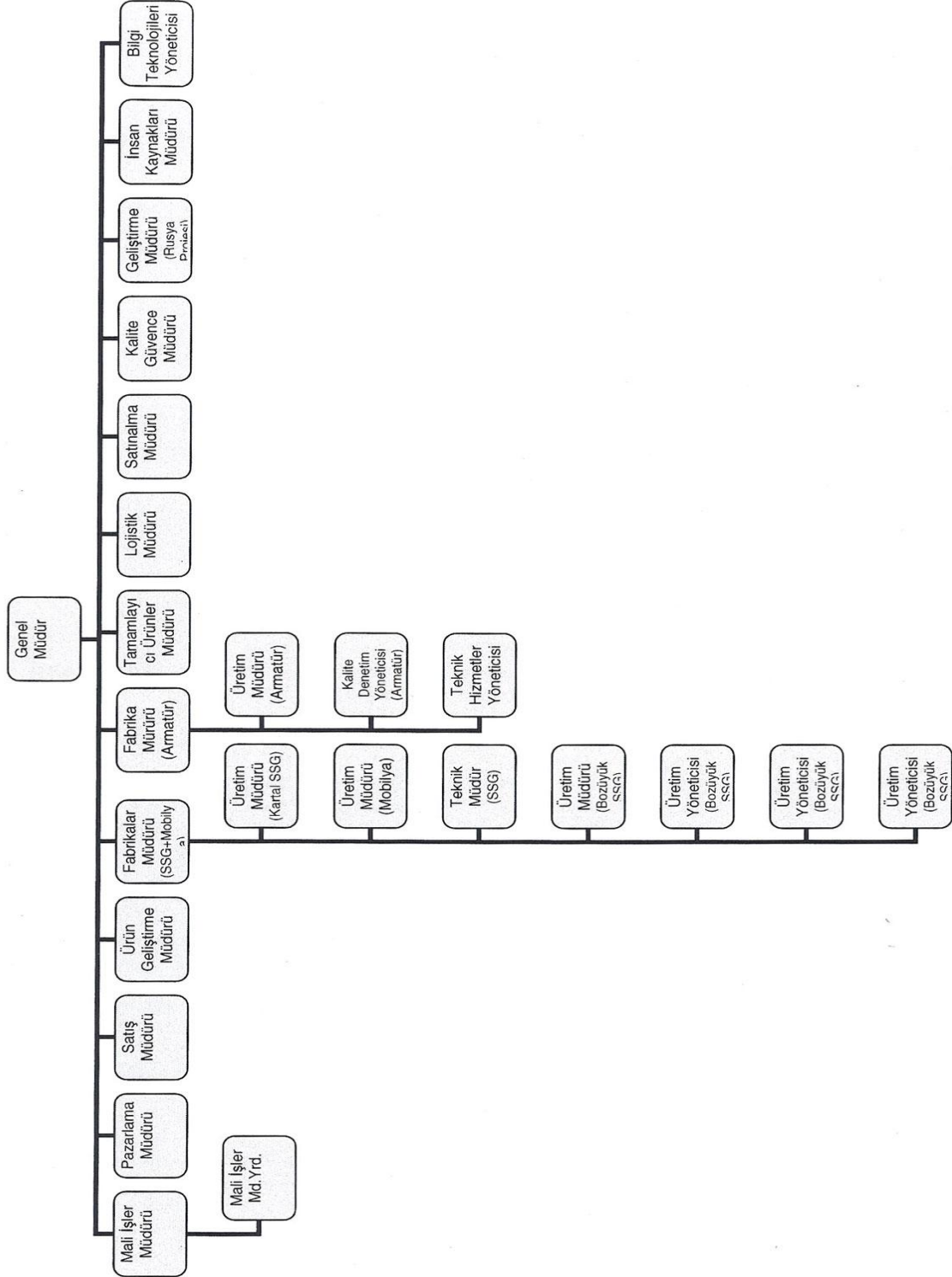
- İhracatın Artırılması
- Yatırımların Teşvik Edilmesi
- Teknolojik Kapasitenin ve Ar-Ge' nin Geliştirilmesi
- Kalite ve Verimliliğin Artırılması
- İşgücünün Geliştirilmesi
- Organize Sanayi Bölgeleri, Özel Endüstri Bölgeleri
- Sürdürülebilir Gelişimin Sağlanması
- Sektörün Dünyada Rekabet Gücünün Korunması

EKLER LİSTESİ

		<u>Sayfa No</u>
EK- 1.	Eczacıbaşı Yapı Gereçleri San. Ve Tic. A.Ş. Organizasyon	
	Şeması	122
EK- 2.	İhracat Beyannamesi	123
EK- 3.	İhracat Beyannamesi Devam Formu	124
EK- 4.	İmalatçı Faturası	125
EK- 5.	İhracatçı Faturası	126
EK- 6.	Çeki Listesi Türkçe	127
EK- 7.	Çeki Listesi Yabancı Dilde	128
EK- 8.	Dolaşım Belgesi (A.TR).....	129
EK- 9.	Dolaşım Belgesi (EUR.1).....	130
EK- 10.	İmalatçı Muhasebe Kaydı	131
EK- 11.	İhracatçı Muhasebe Kaydı	132
EK- 12.	Yurtdışı Satış Şirketi Müşteri Muhasebe Kaydı	133
EK- 13.	Kur Farkı Değerleme Muhasebe Kaydı	134
EK- 14.	Üretici Kur Farkı Muhasebe Kaydı	135
EK- 15.	Kur Farkı Zarar Muhasebe Kaydı	136
EK- 16.	Kur Farkı Muhasebe Kaydı	137

EK – 1: Eczacıbaşı Yapı Gereçleri San. Ve Tic. A.Ş. Organizasyon Şeması

Eczacıbaşı Yapı Gereçleri Organizasyon Şeması



EK - 2 : İhracat Beyannamesi

T.C. GÜMRÜK BEYANNAMESİ		Seri : YD 0010715		A SEVK-İHRACAT/VARİŞ GÜMRÜK İDARESİ	
3	8	2 Gönderici / İhracatçı No 3300012937		1 BEYAN	
		EKOM ECZACIBASI DIS TIC AS KANYON OFİS KAT:15 BOYUKDERE CAD.NO.195 34394 LEVENT-İSTANBUL - TURKEY		EX 1	
8 Alıcı		9 Mail Müşavir/Serbest Muhasebeci		ESKİŞEHİR GÜM MÜD 10160700EX004299 21.06.2010	
SUPRECONOMIC D.O.O PRNJAVORSKA 2 BOSNA I HERCEGOVINA 71000 SARAJEVO BOSNIA HERZ.		EKOM ECZACIBASI DIS TIC. AS KANYON 15.KAT CAD NO:195 34394 LEVENT İSTANBUL TURKEY		3 Formlar 2 9 YOK. İsteleri	
14 Beyan sahibi / Temsilcisi		15 Çekim/Varış Ülkesi		17 Gözdeği Ülke Kodu	
10-07249 2710741120 DB GÜMRÜK MÜBAVİRLİĞİ LTD STİ MEVLUT PEHLIVAN CAD. CEM APT NO:20 KAT:6 34394 GAYRETTEPE		TÜRKİYE		052 b a 095 b	
18 Çekim/Varış Taahhütü		16 Menşe Ülke		17 Gözdeği Ülke Kodu	
TIR		BOSNA-HERSEK		095 b	
21 Sınır geçeni/gececek hareketi taşıt aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke		20 Taahhüt türü		23 Dönüş kodu	
TIR		EX - BÖZÜYÜK		1,91890	
25 Sınırdaki taşıma şekli		26 Dahili taşıma şekli		27 Yönlendirme/boşaltma yönü	
30		30		ESKİŞEHİR GÜM MÜD	
29 Giriş/Çıkış gümrük idaresi		36 Evrakın bulunduğu yer		28 Pasaport ve harçların varlığı	
KAPIKOLE TIR GÜM MÜD		FABRİKA SAHAŞI		GARANTİ BANKASI İSTANBUL KURUMSAL MAL MUKABİLİ	
31 Kaplar ve eşyanın tanımı		32 Kalem No		33 Evrak No	
1 KAP 15 AD Markası:ADDR - Numarası:. Tariife tanımı:Plastiklerden banyo küvetleri, duşlar, eviyeler, lavabolar, bideler, alafranga tuvaletler, kapaklar ve oturaklar, su depoları ve benzeri hijyenik eşya;Alafranga tuvaletlerin oturak ve kapakları; Ticari tanımı:PLASTİK MAMULLER(Klozet kapağı) (1 PALET)		1		39222000 00 00	
44 Ek bilgi/ sunulan belgeler/ ön izimler		34 Menşe ülke kodu		35 Brüt ağırlık (kg)	
İML: 3240020739 -- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi-Telsif edici vergiye tabii i değildir.İML=ECZACIBAŞI YAPI GER.SAN.TİC.A.Ş. VİTRA/VN:3240020739 Ürjijina 1 Fatura Var 21.06.2010/102109- I 366071 Diğer Var 21.06.2010/EUR. I D 0802 912 Diğer Var 21.06.2010/GEK1 LİSTESİ DİİB Var 10100129001		a 052 b		75,05	
47 Vergilerin hesaplanması		37 E İ M		38 Net ağırlık (kg)	
Tür Vergi matrahı Oran Tutar Cg		3131		40,05	
48 Cödemnin erelenmesi		40 Özet beyan		41 Tamamlayıcı ölçü	
B HESAP DETAYLARI		15 AD		154,50	
50 Asil sorumluluğu		42 Kalem hiyati		43 HY Kodu	
No		44 E.B. Kodu		45 Ayarlama	
No		46 Tutarın kıymet		101,00	
51 Öngörülen gümrük idaresi (ve ülke)		47 Tutarın kıymet		48 Antrepconun tipi ve kodu	
Temsilci		49 Antrepconun tipi ve kodu		B HESAP DETAYLARI	
Yer ve tarihi		53 Varış gümrük idaresi (ve ülke)		54 Yer ve tarih	
52 Teminat geçerli olduğu		Kod		BURSA 21.06.2010	
DÜJ HAREKET/VARİŞ GÜMRÜK İDARESİ KONTROLÜ		54 Yer ve tarih		Bursa 21.06.2010	
Sonuç:		53 Varış gümrük idaresi (ve ülke)		Kasım Demir m/34/0694	
Taksiit mührünün Adedi:		54 Yer ve tarih		Bursa 21.06.2010	
Kimliği:		53 Varış gümrük idaresi (ve ülke)		Kasım Demir m/34/0694	
Süre sınırı (tarih):		54 Yer ve tarih		Bursa 21.06.2010	
İmza:		53 Varış gümrük idaresi (ve ülke)		Kasım Demir m/34/0694	
TCGB - 2		D.M.O. Basım İst. Md. - 2009			

EK – 3 :İhracat Beyannamesi Devam Formu

T.C. GÜMRÜK BEYANNAMESİ (DEVAM FORMU)									
Seri : VL 0239511					A SEVK-İHRACAT/VARİŞ GÜMRÜK İDARESİ				
1 BEYAN									
2 Gönderici/İhracatçı No: DIS TICARET / 3300012937									
3 Form No: 38									
4 Eyalet Kodu: 10-07249									
5 KDR: ESKİŞEHİR GÜM MÜD									
6 Form No: 10160700EX004299									
7 Tarih: 21.06.2010									
8 No: 69109000									
9 34 Menge birim kodu: 052									
10 35 Brüt ağırlık (kg): 155,84									
11 36 Net ağırlık (kg): 139,06									
12 37 Etilim: 052									
13 38 Özet beyan: 3151									
14 41 Tamamlayıcı bilgi: 72 AD									
15 E.B. Kodu: 1.543,04									
16 46 İstatistik kıymet: 1.710,41									
17 31 Kaptır ve eşyanın tanımı: 5 KAP 72 AD									
18 Markası: ADDR - Numarası:.									
19 Tarife tanımı: Seramikten musluk taşları lavabolar lavabo ayakları küvetler bideler alafranga tuvaletler rezervuarlar pisuarlar sıhhi tesisatta kul.esya									
20 Ticari tanımı: VİTRİFİYE SERAMİK SAĞLIK GEREÇİ (5 PALET)									
21 44 Ek bilgi / sunulan belgeler / ön izinler: IML=ECZACIBAŞI YAPI GER.SAN.TİC.A.Ş. VİTRA/VN:3240020739 Orijinal Fatura Var									
22 21.06.2010/102109- I 366071 Diğer Var 21.06.2010/EUR. 1 D 0802912 Diğer Var									
23 21.06.2010/ÇEKİ LİSTESİ DIIB Var 10100256001									
24 31 Kaptır ve eşyanın tanımı: 1 KAP 20 AD									
25 Markası: ADDR - Numarası:.									
26 Tarife tanımı: Demir veya çelikten vidalar, civatalar, somunlar, tirfonlar, çengelli vidalar, perçin çivileri, pimler, kamalar, rondelalar (yaylanmayı sağlayıcı rondelalar dahil) ve benzeri eşya; Diş açılmış olanlar; Otomatik vidalar; Diğerleri; Diğerleri;									
27 Ticari tanımı: VİDA VE CIVATA (10 PALET)									
28 44 Ek bilgi / sunulan belgeler / ön izinler: IML=ECZACIBAŞI YAPI GER.SAN.TİC.A.Ş. VİTRA/VN:3240020739 Orijinal Fatura Var									
29 21.06.2010/102109- I 366071 Diğer Var 21.06.2010/EUR. 1 D 0802912 Diğer Var									
30 21.06.2010/ÇEKİ LİSTESİ									
31 31 Kaptır ve eşyanın tanımı: 1 KAP 20 AD									
32 32 Kalem No: 79181499									
33 33 Eyalet Kodu: 00									
34 34 Menge birim kodu: 052									
35 35 Brüt ağırlık (kg): 16,50									
36 36 Net ağırlık (kg): 16,50									
37 37 Etilim: 1000									
38 38 Özet beyan: 20 AD									
39 41 Tamamlayıcı bilgi: 172,80									
40 E.B. Kodu: 172,80									
41 46 İstatistik kıymet: 213,94									
42 31 Kaptır ve eşyanın tanımı: 1 KAP 20 AD									
43 Markası: ADDR - Numarası:.									
44 Tarife tanımı: Demir veya çelikten vidalar, civatalar, somunlar, tirfonlar, çengelli vidalar, perçin çivileri, pimler, kamalar, rondelalar (yaylanmayı sağlayıcı rondelalar dahil) ve benzeri eşya; Diş açılmış olanlar; Otomatik vidalar; Diğerleri; Diğerleri;									
45 Ticari tanımı: VİDA VE CIVATA (10 PALET)									
46 44 Ek bilgi / sunulan belgeler / ön izinler: IML=ECZACIBAŞI YAPI GER.SAN.TİC.A.Ş. VİTRA/VN:3240020739 Orijinal Fatura Var									
47 21.06.2010/102109- I 366071 Diğer Var 21.06.2010/EUR. 1 D 0802912 Diğer Var									
48 21.06.2010/ÇEKİ LİSTESİ									
49 47 Vergilerin hesaplanması:									
50 Tur									
51 Vergi matrahı									
52 Oran									
53 Tutar									
54 ÖS									
55 Tur									
56 Vergi matrahı									
57 Oran									
58 Tutar									
59 ÖS									
60 Birinci kalemin toplamı:									
61 İkinci kalemin toplamı:									
62 Üçüncü kalemin toplamı:									
63 Genel T.:									
64 38									
65 İhracatçı nüshası									
66 21.06.10									
67 İthalatçı nüshası									
68 ÇARŞI İHRACAT İDARESİ									

EK – 4: İmalatçı Faturası

VitrA | ARTEMA



İl Kodu : 34

SUMMA TURİZM YATIRIMCILIĞI A.Ş.
27 ARALIK SK.NO:3
06680 ÇANKAYA/ANKARA

ECZACIBAŞI YAPIGEREÇLERİ
SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

Ex No:
Tutar: 4.914,70 EUR
Kur : 1,92470

FATURA

Seri BH
Sıra No. 828978 1002242
Sevk Depo
Tarih 22.06.2010
Müşteri V.D.
Hesap No. KAVAKLIDERE
7820053504
Belge No.
Sip. No.
İrs. No.
Teslim Ta. 82023800 22.06.2010
Sayfa

Ürün Kodu	Ürün Tanımı	Miktar	Birim Fiyat	Satış Tutarı
4305B003-0850 4305-003-0850	FORM 500 ASMA KLOZET BEYAZ.	118	80,16	9.459,32
ONBİRBİNYÜZ ALTMİŞİKİ TL BİR KR.		118		Toplam 9.459,32
				K.D.V. 1.702,69
				(%18) Tutar 0,00
				FOB Değeri 11.162,01
				CIF Değeri
				İmalatçı 0,00
				Sıfatıyla

<3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiştir.>

Eczacıbaşı Yapı Gereçleri San. ve Tic. A.Ş. Kanyon Ofis Büyükdere Cad. 185 Levent, 34394 İstanbul Telefon (0212) 371 70 00 Faks (0212) 371 75 02 www.vitra.com.tr

Bozüyük Fabrika Seramik Sağlık Gereçleri Eskişehir Karayolu 4 Km. Bozüyük 11300, Bilecik Telefon (0228) 314 04 00 Faks (0228) 314 04 12 www.vitra.com.tr

Bozüyük Fabrika Armatür 4 Eylül Mah. Düzdağ Yolu 1 No: 4 Bozüyük 11300, Bilecik Telefon (0228) 314 07 90 Faks (0228) 317 07 96 www.artema.com.tr

Kartal Fabrika Mobilya Yunus Tren İstasyonu Yanı Kartal 34860, İstanbul Telefon (0216) 387 05 20 Faks (0216) 353 67 56 www.vitra.com.tr

Çayırova Fabrika Küvet Cumhuriyet Mah. 13 Sok No: 10 Çayırova, 41400, Kocaeli Telefon (0262) 648 95 00 Faks (0262) 658 85 94 www.vitra.com.tr

Ticaret Sicili 153098 / 100570
Büyük Mükellefler V.D. 3240020739

EK - 5: İhracatçı Faturası

Vitra®



İl Kodu 34

FATURA SAYFA NO: 1

Seri / Sıra No: 0366068

Serial Number:

Fatura/ Invoice: EX/10/102107

Tarih/ Date: 21.06.2010

Referans/ Reference:

Ödeme Şekli/ Payment: MAL MUKABİLİ

Teslim Şekli/ Delivery terms: CFR B/L+ 120

Sevkiyat/ Shipment: ITALY TIR

2006493
Glass idromassaggio S.R.L.
VIA BAITE 12E
I-31046 ODERZO - TV ITALYA

Kod / Code	Cinsi / Description	Miktar / Quantity	Birim Fiyat / Unit Price	Tutarı / Amount
05-003-001	Opal Klozet Kapagi Beyaz	380 ADT	(EUR) 11,15	(EUR) 4.237,00
5089L003-0001	NORMUS LAVABO 65CM BEYAZ	168 ADT	12,24	2.056,32
5089-003-0001				
5092L003-0075	NORMUS ALT TAN TEK KLOZET BEYAZ	360 ADT	15,30	5.508,00
5092-003-0075				
6578L003-0068	NORMUS BIDE BEYAZ	230 ADT	15,30	3.519,00
6578-003-0068				
			CFR TOPLAM :	15.320,32
	YALNIZ/ ONBEŞİNGÜZ YIRMI % 32 EUR			
	TOPLAM NET AĞIRLIK :	15.898,520 KG		
	TOPLAM BRÜT AĞIRLIK :	18.138,520 KG		
	TOPLAM AMBALAJ ADEDİ :	64*PALET		
	TOPLAM ÜRÜN ADEDİ :	1.138 ADT		
	FOB	13.670,32		
	ÜRETİCİ BİLDİRİMİNE GÖRE NAVLUN :	1.650,00		

RETİCİ : ECZ.YAPI GER.SAN.TİC.A.Ş. Eyap - 698
ALLARIMIZ TÜRK MENŞELİDİR.

EKOM
ECZACIBAŞI DIŞ TİCARET A.Ş.
Kanyon Ofis
Büyükdere Cad. No:185
Levent, İSTANBUL / TURKEY
Dış Ticaret V.D.: 330 001 2937

Ekom Eczacıbaşı Dış Tic. A.Ş. Kanyon Ofis Büyükdere Cad. 185 Tel: (+90) (0.212) 371 70 00 Faks: (+90) (0.212) 353 50 81 Sicil No 181128/128636
34394 Levent, İstanbul - TURKEY (0.212) 371 79 00 Dış Ticaret V.D.: 330 001 2937

11. SURET
Bazı No: İSTANBUL BELEDİYESİ İÇİŞİLERİ BAŞKANLIĞI'NA BAŞVURULMUŞTUR. İZMİR BELEDİYESİ İÇİŞİLERİ BAŞKANLIĞI'NA BAŞVURULMUŞTUR. İZMİR BELEDİYESİ İÇİŞİLERİ BAŞKANLIĞI'NA BAŞVURULMUŞTUR.

EK - 6: Çeki Listesi Türkçe

PALET NO		ADET	AMBALAJ İÇİ	ÜRÜN KODU / TANIMI	MIKTAR	NET	AĞIRLIK	BRÜT AĞIRLIK
MÜŞ. SİP NO			MIKTAR					
A001	A01E	12	14	5089L003-0001 5089-003-0001	168 ADT	3.265,920	3.685,920	KG
V1-0389889				NORMUS LAVABO 65CM BEYAZ				
A013	A036	24	15	5092L003-0075 5092-003-0075	360 ADT	7.344,000	8.184,000	KG
V1-0389889				NORMUS ALTTAN TEK KLOZET BEYAZ				
A05	A059	23	10	6578L003-0068 6578-003-0068	230 ADT	4.255,000	5.060,000	KG
V1-0389889				NORMUS BİDE BEYAZ				
A301	A305	5	76	05-003-001	380 ADT	1.033,600	1.208,600	KG
V1-0389889				Opal Klozet Kapagı Beyaz				
TOPLAM AMBALAJ ADEDİ				64 PALET				
TOPLAM ÜRÜN MİKTARI				1.138 ADT				
TOPLAM NET AĞIRLIK				15.898,520 KG				
TOPLAM BRÜT AĞIRLIK				18.138,520 KG				

EKOM
ECZACIBASI DIŞ TİCARET A.Ş.
 İstanbul Ofis
 Büyükdere Cad. No.185
 Levent - İSTANBUL / TURKEY
 Dış Ticaret V.D. 330 001 2937

EK - 7: Çeki Listesi Yabancı Dilde

PACKING LIST				EX/10/102107/1		
Glass idromassaggio S.R.L. 3002885 Manzardo Spa Via Schirolli, 5 Zona Industriale V 46100 Mantova Italy				PAGE : 1 21.06.2010		
ORDER NO / SHIPMENT NO	CUSTOMER PO		SHIPMENT NO 0000100907			
V1-0389889	1730_IG_005770					
PALLET NO	PCS	QUANTITY IN	ITEM NO / DESCRIPTION	QUANTITY	NET WEIGHT	GROSS WEIGHT
CUSTOMER PO		PACKAGE				
A001 A012	12	14	5089L003-0001 5089-003-0001	168 PC	3.265,920	3.685,920 KG
V1-0389889			NORMUS WASHBASIN 65CM WHITE			
A013 A036	24	15	5092L003-0075 5092-003-0075	360 PC	7.344,000	8.184,000 KG
V1-0389889			Normus floor standing WC pan white			
A037 A059	23	10	6578L003-0068 6578-003-0068	230 PC	4.255,000	5.060,000 KG
V1-0389889			NORMUS BIDET WHITE			
A301 A305	5	76	05-003-001	380 PC	1.033,600	1.208,600 KG
V1-0389889			TOILET SEAT WHITE (90339)			
TOTAL PACKAGE QTY				64 PALLET		
TOTAL QUANTITY				1.138 PC		
TOTAL NET WEIGHT				15.898,520 KG		
TOTAL GROSS WEIGHT				18.138,520 KG		

EKOM
ECZACIBASI DİSTİCARET A.Ş.
 Kanyon Ofis
 Büyükdere Cad. No:185
 Levent - İSTANBUL / TURKEY
 Diş Hizmet V.D. 330 001 2937

EK – 8: Dolaşım Belgesi (A.TR)

DOLAŞIM BELGESİ (MOVEMENT CERTIFICATE)


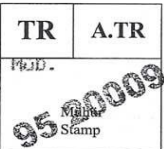
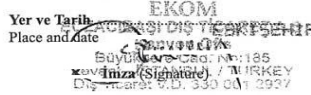


(1) Üye ülke veya Türkiye

Insert the member State or Turkey

(2) Sadece ihrac ülkesinin talebi halinde doldurulur.

Complete only where the exporting country requires

1. İhracatçı (Ad, açık adres, ülke) Exporter (Name, full address, country)		A.TR No: C 0062931  (253)869000000029C0062931	
EKOM ECZADIBAŞI DIŞ TİCARET A.Ş. KANYON OFİS BÜYÜKDERE CAD.NO:185 LEVENT İSTANBUL TURKEY TAX ID:3300012777		2. Taşıma Belgesi (İhtiyari) No (Tarih) Transport document (Optional) No (Date)	
3. Malın gönderildiği şahıs (İhtiyari) (ad, açık adres, ülke) Consignee (Optional) (Name, full address, country)		4. AET/TÜRKİYE ORTAKLIĞI ASSOCIATION between the EUROPEAN ECONOMIC COMMUNITY and TURKEY	
Glass idromassaggio S.R.L. VIA BAITE 12E I-31048 ODERZO - TV ITALY		5. İhrac Ülkesi Country of exportation TURKEY TÜRKİYE	6. Varış Ülkesi Country of destination (1) ITALY ITALYA
7. Taşıma bilgileri (İhtiyari) Transport details (Optional) TIR BY TRUCK 100907		8. Gözlemler Remarks EX/10/10E10771 BASITLEŞTİRİLMİŞ PROSEDÜR SIMPLIFIED PROCEDURE	
9. Sıra No: Item No:	10. Kolielerin markaları, numaraları, sayı ve cinsi (dökme mallar için, duruma göre, geminin adı, vagon veya kamyonun numarası belirtilecektir); Malların tanımı Marks and numbers; number and kind of packages (for goods in bulk, indicate the name of the ship or the number of the railway wagon or road vehicle); Description of goods	11. Brüt ağırlık (kg) veya diğer ölçüler (hl, m ³ , v.s.) Gross Weight (kg) or other measure (hl, m ³ , etc.)	
1	64*/PALLET		
2	PLASTİK MAMULLER(Klozet kapağı):-PLASTIC PRODUCTION VITRİFİYE SERAMİK SAĞLIK GEREĞİ-WITREOUS CERAMIC SANITARYWARE	18.138,520 KG	
12. GÜMRÜK VİZESİ CUSTOMS ENDORSEMENT Doğruluğu onaylanmış beyan Declaration certified İhrac belgesi Export document (2) Model (Form) No. Gümrük İdaresi ESKİŞEHİR GÜM. İD. Customs Office Çıkış ülkesi TÜRKİYE Issuing country Yer ve Tarih Place and Date		13. İHRACATÇININ BEYANI DECLARATION BY THE EXPORTER Aşağıda imzası bulunan ben, yukarıda, belirtilen malların bu belgenin verilmesi için gerekli koşullara uygun olduğunu beyan ederim. I, the undersigned, declare that the goods described above meet the conditions required for the issue of this certificate. Yer ve Tarih Place and date EKOM Eczacıbaşı Dış Ticaret A.Ş. Büyükdere Cad. No: 185 Etiler - Beşiktaş / İSTANBUL / TÜRKİYE Tic. Sic. No: 27111 / MİRKEV Dış Ticaret: T.D. 330 001 2937	
İmza (Signature)		 	

PARKUR +90 312 394 68 00

EK – 9: Dolaşım Belgesi (EUR.1)

DOLAŞIM BELGESİ
MOVEMENT CERTIFICATE

1. İhracatçı (Adı, Açık Adresi, Ülke) Exporter (Name, full address, country) EKOM ECZACIBAŞI DIŞ TİCARET A.Ş. KANYON OFİS BÜYÜKDERE CAD.NO.185 LEVENT İSTANBUL TURKEY TAX ID:3300012937		EUR.1 NO D 0802912	
3. Malın Gönderildiği Şahıs (Adı, Açık Adresi, Ülke) (Tercihe Bağlı) Consignee (Name, full address, country) (Optional)		Bu formu doldurmadan önce arkadaki notları okuyunuz. See notes overleaf before completing this form.	
6. Taşıma ile ilgili bilgiler (Tercihe Bağlı) Transport details (Optional) TIR BY TRUCK		2. Certificate used in preferential trade between TURKEY ve/and MONTENEGRO arasındaki tercihlili ticarete kullanılan belgedir. (İlgili ülkeler, ülke grupları veya alanlarını yazınız.) (Insert appropriate countries, groups of countries or territories)	
8. Sıra No; Kolilerin marka ve işaretleri, sayı ve türleri (*); Eşyanın tanımı. Item Number; Marks and numbers; Number and kind of packages (*); Description of goods. 6*PALLET MITREOUS CERAMIC SANITARYWARE PLASTIC PRODUCTION CONNECTION APARAT Origin Turkey		4. Ürünlerin menşei sayılan ülke, ülkeler grubu veya alanlar Country, group of countries or territory in which the products are considered as originating TURKEY	5. Varış ülkesi veya alanı, ülkeler grubu veya alanı Country, group of countries or territory of destination MONTENEGRO
7. Gözlemler Remarks BOZÜYÜK Ticaret ve Sanayii Odası 21 HAZ 2010		9. Brüt ağırlık (kg) veya diğer ölçüler (Litre, metreküp, vs.) Gross weight (kg) or other measure (litres, m ³ , etc.) 1.657,490 KG	
11. GÜMRÜK VİZESİ CUSTOMS ENDORSEMENT Onaylanan Beyan İhraç Belgesi (1) Form No 4299 Gümrük İdaresi Customs Office Düzenleyen Ülke veya Alan Issuing country or territory Yer ve Tarih Place and date ESKİŞEHİR GÖM. MÜD. TURKEY ESKİŞEHİR 21 HAZ 2010 Ahmet BOZAT 715 (İmza/Signature)		12. İHRACATÇI BEYANI DECLARATION BY THE EXPORTER Aşağıda imzası bulunan ben, yukarıda belirtilen eşyanın bu belgenin düzenlenmesi için gerekli olan koşullara uygun olduğunu beyan ederim. I, the undersigned, declare that the goods described above meet the conditions required for the issue of this certificate. Yer ve Tarih Place and date ESKİŞEHİR GÖM. MÜD. ESKİŞEHİR 21 HAZ 2010 Ekonomi Bakanlığı TURKEY 0802912 (İmza/Signature)	


























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

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

TURUNC - 0312 397 91 81

EK -10:İmalatçı Muhasebe Kaydı

Belgeye genel bakış - görüntüle -

Belg. türü : KV (PT_50_MİŞTERİ FATURASI) Normal belge
 Belge no. : 300041116 Şirket kodu : 0023 Mali yıl : 2010
 Belg. tarihi : 02.04.2010 Kayıt tarihi : 02.04.2010 Dönem : 04
 Vergiyi hesapla
 Referans : 0190912453
 Belge PB : EUR

KI	KA	İA	Ana hesap	Hesap	Kar akt.	Ana hesap anlam aktını	Tutar	Tutar (DPS)	Mevda	Met.vd.tch	İşlg
1	01	0010	120030501	52		ALICILAR -DIŞ FİY-DİĞ. KUR. (DRT. İL. ÖLME. -	24.785,50	50.550,03	DE SCD. Dh.Mahs.-DE SCD. Dh.B.-	21.06.2010	0000
2	50		391020101	391020101	EYAP	HEŞAFANAN KDV -MAL VE HİZMET SATIŞLARI-	4.461,39-	9.099,00-	18 İBRAÇ KAYDI İLE SATIŞ		
3	40		192010101	192010101		DIŞ. KATMA DEĞER VERG.-TECİL EDİLECEK K-	4.461,39	9.099,00	18 İBRAÇ KAYDI İLE SATIŞ		
4	50	0010	601010101	601010101	10-002	YURTDIŞI SATIŞLAR -MAMUL	24.785,50-	50.550,03-	DE SCD. Dh.Mahs.-DE SCD. Dh.B.-		

EK – 11: İhracatçı Muhasebe Kaydı

Belgeye genel bakış - görüntüle -

Belge no: 450006412 Şirket Kodu: 0052 Mali yıl: 2010
 Belge tarihi: 02.04.2010 Kayıt tarihi: 02.04.2010 Dönem: 04
 Vergiyi hesapla
 Referans: 0190912453
 Belge PB: EUR

Alınan	Alınan hesap	Belge no.	Ana hesap	Alınan hesap	Belge no.	Alınan hesap	Belge no.	Alınan hesap	Belge no.			
1	40	0080	153010102	153010102	153010102	TİCARİ MALLAR-İÇ ALIŞ-ALIŞ BEDELİ EDİ	EDİ	7.098,91	14.478,23	Ürt. Mal Bedeli Faturası	21.06.2010	MORRO
2	40	0080	153010102	153010102	153010102	TİCARİ MALLAR-İÇ ALIŞ-ALIŞ BEDELİ EDİ	EDİ	4.277,00	8.722,94	Ürt. Mal Bedeli Faturası		
3	40	0080	153010102	153010102	153010102	TİCARİ MALLAR-İÇ ALIŞ-ALIŞ BEDELİ EDİ	EDİ	3.722,69	7.592,41	Ürt. Mal Bedeli Faturası		
4	40	0080	153010102	153010102	153010102	TİCARİ MALLAR-İÇ ALIŞ-ALIŞ BEDELİ EDİ	EDİ	235,70	476,63	Ürt. Mal Bedeli Faturası		
5	40	0080	153010102	153010102	153010102	TİCARİ MALLAR-İÇ ALIŞ-ALIŞ BEDELİ EDİ	EDİ	1.077,10	2.196,91	Ürt. Mal Bedeli Faturası		
6	40	0080	153010102	153010102	153010102	TİCARİ MALLAR-İÇ ALIŞ-ALIŞ BEDELİ EDİ	EDİ	8.376,03	17.082,91	Ürt. Mal Bedeli Faturası		
7	31	0080	320010165	24		SATICIL-SATIMAL B (TIZ.G)-O K.DİG. ER(OR-	EX/10/101090/3	24.785,50-	50.550,03-			
8	40		900150101	900150101		PORÇLU MAZ.H-TERKİB EDİL-DİŞ SATIM KDV	- 20100402	4.461,39	9.099,01			
9	50		910150101	910150101		AL.MAZ.HS.-TERKİB EDİLECEK DİŞ SATIM KDV	- 20100402	4.461,39-	9.099,01-			

EK – 12: Yurtdışı Satış Şirketi Müşteri Muhasebe Kaydı

Belgeye genel bakış - görüntüle -

Belge türü : KV (FI_50_MÜŞTERİ FATURASI) Normal belge

Belge no. : 30003993 Şirket kodu : 0083 Mali yıl : 2010

Belge tarihi : 02.04.2010 Kayıt tarihi : 02.04.2010 Dönem : 04

Vergiye hesapla:

Referans : 0003083608

Belge PB : EUR

FI	FA	Ana hesap	Hesap	Faiz mkt.	Ana hesap uzun metni	Tutar	Tutar (DPE)	Belin	Met no, tith	Özellik
1	01	0083	120030502	2004916	ALICILAR -DIŞ FİY-DİŞ. KIR. (ORT.İL.ÖLM.-	31.083,36	31.083,36	DE Standard Fatura	31.07.2010	M110
2	50	0083	601030101	601030101	YURTDIŞI SATIŞLAR -TICARİ MAL	31.083,36-	31.083,36-	DE VERGİSİZ A. TIRAKET-DE Stand-		

EK – 13: Kur Farkı Değerleme Muhasebe Kaydı

Belgeye genel bakış - görüntüle -

Belge no: 170002861 Şirket kodu: 0023 Mali yıl: 2010
 Belg. tarihi: 31.05.2010 Kayıt tarihi: 31.05.2010 Dönem: 05
 Veriyi hesapla
 Belge PE ZIR
 Belg.bşk.nun TP cinsinden değerleme SA

KI	KA	TA	Ana hesap	Hesap	Fac. akt.	Ana hesap uzun anlatı	Tayın	Tutar	Tutar (000)	Notun	İzc. v.d. tch. ölçü
1	50	0010	601090101	601090101	EYAP	YURTDIŞI SATIŞLAR - İHRC. DOĞAN KUR FARK- 52	52	0,00	694,61-	0300025207 1 2004	değer-
2	40	0010	120990102	120990102	EYAF	DEĞERLEMEDEN KAYNAKLANAN KUR FARKI DÜZE- 52	52	0,00	694,61	0300025207 1 2004	değer-
3	50	0010	601090101	601090101	EYAP	YURTDIŞI SATIŞLAR - İHRC. DOĞAN KUR FARK- 52	52	0,00	894,89-	0300036119 1 2004	değer-
4	40	0010	120990102	120990102	EYAF	DEĞERLEMEDEN KAYNAKLANAN KUR FARKI DÜZE- 52	52	0,00	894,89	0300036119 1 2004	değer-
5	50	0010	601090101	601090101	EYAP	YURTDIŞI SATIŞLAR - İHRC. DOĞAN KUR FARK- 52	52	0,00	803,54-	0300047119 1 2004	değer-
6	40	0010	120990102	120990102	EYAF	DEĞERLEMEDEN KAYNAKLANAN KUR FARKI DÜZE- 52	52	0,00	803,54	0300047119 1 2004	değer-
7	40	0010	601090101	601090101	EYAP	YURTDIŞI SATIŞLAR - İHRC. DOĞAN KUR FARK- 52	52	0,00	415,68	0310001834 2 2004	değer-
8	50	0010	120990102	120990102	EYAF	DEĞERLEMEDEN KAYNAKLANAN KUR FARKI DÜZE- 52	52	0,00	415,68-	0310001834 2 2004	değer-
9	50	0010	601090101	601090101	EYAP	YURTDIŞI SATIŞLAR - İHRC. DOĞAN KUR FARK- 52	52	0,00	945,09-	0300004351 1 2005	değer-
10	40	0010	120990102	120990102	EYAF	DEĞERLEMEDEN KAYNAKLANAN KUR FARKI DÜZE- 52	52	0,00	945,09	0300004351 1 2005	değer-
11	50	0010	601090101	601090101	EYAP	YURTDIŞI SATIŞLAR - İHRC. DOĞAN KUR FARK- 52	52	0,00	247,17-	0300032595 1 2005	değer-
12	40	0010	120990102	120990102	EYAF	DEĞERLEMEDEN KAYNAKLANAN KUR FARKI DÜZE- 52	52	0,00	247,17	0300032595 1 2005	değer-
13	40	0010	601090101	601090101	EYAP	YURTDIŞI SATIŞLAR - İHRC. DOĞAN KUR FARK- 52	52	0,00	45,40	0310000884 2 2005	değer-
14	50	0010	120990102	120990102	EYAF	DEĞERLEMEDEN KAYNAKLANAN KUR FARKI DÜZE- 52	52	0,00	45,40-	0310000884 2 2005	değer-
15	40	0010	601090101	601090101	EYAP	YURTDIŞI SATIŞLAR - İHRC. DOĞAN KUR FARK- 52	52	0,00	210,11	0310001451 2 2005	değer-
16	50	0010	120990102	120990102	EYAF	DEĞERLEMEDEN KAYNAKLANAN KUR FARKI DÜZE- 52	52	0,00	210,11-	0310001451 2 2005	değer-
17	40	0010	601090101	601090101	EYAP	YURTDIŞI SATIŞLAR - İHRC. DOĞAN KUR FARK- 52	52	0,00	723,19	0310001461 2 2005	değer-
18	50	0010	120990102	120990102	EYAF	DEĞERLEMEDEN KAYNAKLANAN KUR FARKI DÜZE- 52	52	0,00	723,19-	0310001461 2 2005	değer-
19	40	0010	601090101	601090101	EYAP	YURTDIŞI SATIŞLAR - İHRC. DOĞAN KUR FARK- 52	52	0,00	805,40	0310001462 2 2005	değer-
20	50	0010	120990102	120990102	EYAF	DEĞERLEMEDEN KAYNAKLANAN KUR FARKI DÜZE- 52	52	0,00	805,40-	0310001462 2 2005	değer-
21	40	0010	601090101	601090101	EYAP	YURTDIŞI SATIŞLAR - İHRC. DOĞAN KUR FARK- 52	52	0,00	850,59	0310002354 2 2005	değer-
22	50	0010	120990102	120990102	EYAF	DEĞERLEMEDEN KAYNAKLANAN KUR FARKI DÜZE- 52	52	0,00	850,59-	0310002354 2 2005	değer-

EK – 14: Üretici Kur Farkı Muhasebe Kaydı

Belgeye genel bakış - görüntüle -

Belge türü : BG / FI BELGELEME / Normal belge

Belge no. 170002858 Şirket kodu 0023 Mali yıl 2010

Belge tarihi 31.05.2010 Kayıt tarihi 31.05.2010 Dönem 05

Veriyi hesapla

Rafrems 828883

Belge PB TTY

Belge belk.mzn Dağ Satın Taks.Forv.

KI	TA	Ana hesap	Hesap	FAC mkt.	Ana hesap uzun mekml	Tayın	Tutar	Tutar (TUT)	Merin	Det no, tch, özet
1	40	0010	120990101	10-999	TARHSLATTAN KAYNAKLANAN KUR FARKI GÜZEL	0000000052	202697,51	202.697,51	828883 fat.ile Ekos Forv.kur -	
3	24	0010	320030105	52	SATICILAR -HIZM.AL.FORVİ-ÖZEL Y.DİŞ.KTR	0000000052	36.483,75	36.483,75	828883 fat.ile Ekos Forv.kur -	30.04.2010
3	50	0010	649060101	10-999	DİĞ.OLUŞAN GELİR VE KASLAR -FORWARD HEL	0000000052	202697,51-	202.697,51-	828883 fat.ile Ekos Forv.kur -	
4	50	0010	391020101	10-999	HEFAKLANAN KVV -MAL VE HİZMET SATIŞLARI	0000000052	36.483,75-	36.483,75-	828883 fat.ile Ekos Forv.kur -	

EK - 15: Kur Farkı Zarar Muhasebe Kaydı

Belgeye genel bakış - görüntüle -

Belge no: 170002853 Şirket kodu: 0023 Mali yıl: 2010
 Belg. tarihi: 31.05.2010 Kayıt tarihi: 31.05.2010 Dönem: 05
 Vergiyi hesapla:
 Referans: 987160
 Belge PB: TRX
 Belg.halk.nten: Dış Satın Alma, Kur Farkı

Belgeye genel bakış - görüntüle -

KI	EA	IA	Ana hesap	Hesap	Est. akt.	Ana hesap için açıklama	Tutar	Tutar (DPB)	Betim	Net vd. tch. değ.
1	40	0010	191010101	191010101	10-999	İNDİRİLECEK KATMA DEĞ.VERGİ-MAL VE HİZME...	0,00	26.547,73	Ekon A.Ş 987160	fat 11e05-
2	40	0010	656040101	656040101	10-999	KAMHIYU ZAMANLARI -ÖC.DÖM.ALT İHR.KUR...	0,00	148.042,96	Ekon A.Ş 987160	fat 11e05-
3	50	0010	120990101	120990101	10-999	TAMMİHALATTAN KAYNAKLANAN KUR FARKI DÜZEL...	0,00	148.042,96	Ekon A.Ş 987160	fat 11e05-
4	50	0010	391020101	391020101	10-999	HESAPLANAN EDV -MAL VE HİZMET SATIŞLARI.	0,00	26.547,73	Ekon A.Ş 987160	fat 11e05-

EK – 16: Kur Farkı Muhasebe Kaydı

Belgeye genel bakış - görüntüle -

Belge türü : DG / FI DEĞERLEME - Normal belge
 Belge no. : 170003911 Şirket kodu : 0023 Mali yıl : 2010
 Belge tarihi : 31.05.2010 Kayıt tarihi : 31.05.2010 Dönem : 05
 Vergiyi hesapla
 Referans : EKSI FARK
 Belge FB : TRY
 Belg.bçk.tan : Day Satın Tebs. Kur Farkı

Kİ	KA	JA	Ana hesap	Hesap	Mär. akt.	Ana hesap umum aktarı	Tayin	Tutar	Tutar (ÜFB)	Metin	Met. vd. tbb.	Ödüg.
1	40	0010	656040101	656040101	10-999	KAMBİYO ZARARLARI - İMÇ. İMÇ. ATT. İHR. KUP. -	0000000052	0,00	196.984,85	Değerleme farkı.05.2010		
2	50	0010	601090101	601090101	ETAF	YURTDIŞI SATIŞLAR - İHRÇ. DOĞAN EUR. FAKS -	0000000052	0,00	196.984,85-	Değerleme farkı.05.2010		

KAYNAKÇA

Akat, Ömer. **Uluslararası Pazarlama**. Ekin Kitap Evi Bursa:2008.

Altındağ, Mehmet. “Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Vergisel Yönden İrdelenmesi,” Tesmer İzmir Şubesi 1998/1999 Eğitim Semineri. İzmir.7-12 Şubat 1999.

Argun, Doğan. **İhracatta Katma Değer Vergisi ve Uygulaması**. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Nihad Sayar Eğilim Vakfı Yayınlan No: 514/748, 1997.

Arslanhan, Salim. “İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Durumunda KDV Uygulaması”, **Vergi Sorunları** Sayı 98, Kasım 1996.

Ataman, Ümit ve Sümer, Haluk. **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**. Akgün Vakfı Yayınları, İstanbul:1993.

_____. **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**. Yedinci Basım. Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul:2000.

Bağrıaçık, Atila ve Yıldırım, Muhsin. **Dış Ticarete Uygulamalı KDV İşlemleri ve Muhasebesi**. Bilim Teknik Kitabevi, İstanbul: 2000.

BTSO. **İhracat Rejimi Karar ve Yönetmeliği**. Birinci Basım. Bursa Ticaret Odası, Bursa:1996.

Canoğulları, Metin. “Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardının Uygulamasında Alınacak Önlemler,” Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu V, İzmir:1-5 Kasım 2000.

Ceylan, Ali. “İhracatın Finansmanı,” Bursa Sanayicileri ve İş Adamları Derneği BUSİAD’ dan Bakış, Sayı: 5, 2 Ekim 1995.

Citi Bank. **Dış Ticaret Uygulamaları.** 2008.

Çarıkçı, Refik. **Dış Ticaret İhracat – İthalat.** Eğitim, ISO Ltd. Bursa: Haziran 2002.

Çember, Erol. “İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde, KDV İadesi ve Mahsup İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Sorunları** Sayı 115, Nisan 1998.

Çetin, Tuncay. “İhracat Hâsılatlarının Gelir Kaydedilmesi ve İhracata İlişkin Fatura Kesilme Zamanı”, **Maliye Postası Dergisi** Sayı 466, 1 Şubat 2000.

Dölek, Ali. **Gümrük Birliği Sonrası Uygulamalı İhracat Bilgileri.** Beta Basım. Yayın İstanbul:1999.

Dünya Ekonomisi Dergisi Şubat 2009.

Dünya Ekonomisi Dergisi Ocak 2010.

Dünya Gazetesi. 11 Ağustos 2008.

Güven, Özcan. **İhracat İthalat İşlemleri.** Es Al Yayınları, İzmir:1993.

İstanbul Ticaret Odası.**INCOTERMS.** İTO Yayınları, İstanbul:1993.

İTO, Yıl 47, Sayı 2303 09, Nisan 2004.

İş Bankası. **Dış Ticaret Mevzuatı.** 2007.

Kalkan, T.Tolga. “İhracat Bedellerinde Tasarruf Serbestisi”, **Vergi Dünyası** Y.27, Mayıs 2008.

KDV Genel Tebliği (27 Seri No’lu Bölüm A4-A5-A7-A8), **Resmi Gazete.** 19745; 5 Mart 1988.

KDV Genel Tebliği (84 Seri Nolu, Bölüm I/1.2), **Resmi Gazete**. 24592; 23.11.2001.

Kırıktaş, İlhan. “Mal İhracatında KDV İstisnası ve Özellik Gösteren Durumlar”, **Maliye Postası Dergisi** 15 Mart 1997.

Kozlu, Cem M. **Uluslararası Pazarlama, İlkeler ve Uygulamalar**. Dördüncü Baskı. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Türk Matbaacılık Sanayi A.Ş. Ankara: 1993.

Özdemir, Emin. “Tüm Yönleriyle Kur Farkları I”, **Yaklaşım** Yıl 7, Sayı 83, Kasım 1999.

Parasız, İlker. **Para Banka ve Finansal Piyasalar**. Ezgi Kitap Evi: Bursa.

Resmi Gazete. 25.02.1930 Tarih ve 1493 Sayı.

Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin İhraç Ettikleri Malları İmalatçı Olmayan Ortakları KDV Genel Tebliği (77 Seri No’lu), **Resmi Gazete**. 24247; 1 Aralık 2000.

Seyidoğlu, Halil. Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama (Güzem Yayınları, İstanbul,2007)

SM, SMM, YMM Genel Tebliği (I seri No lu, Bölüm C), **Resmi Gazete**. 20437; 2/18/1990.

SM, SMM, YMM Genel Tebliği (8 Seri No lu D Bölümü), **Resmi Gazete**. 21553; 4.15.1993.

SM, SMM, YMM Genel Tebliği (20 Seri No lu A/5 Bölümü), **Resmi Gazete**.

SM, SMM, YMM Genel Tebliği /27 Seri Nolu II/2. Bölüm), **Resmi Gazete**. 24252; 12/6/2000.

- SM, SMM, YMM Genel Tebliği (20 seri No lu A/2, Bölüm), **Resmi Gazete**.
- SM, SMM, YMM Genel Tebliği (18 seri No lu IV/A Bölümü), **Resmi Gazete**. 22359; 30.07.1995.
- Şahin, Hüseyin. **Türkiye Ekonomisi**. Ezgi Kitap Evi, Bursa: 2007.
- Tolu, Abdullah ve Kırıktaş, İlhan. “İhracatta KDV Uygulaması Devlet Yardımları- Muhasebe ve YMM Mevzuatı İlişkisi”, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999.
- Toroslu, M Vefa. **Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi**. Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul:1999.
- Tumay, Turhan. **Mevzuat ve Teknik Yönleriyle İhracat**. Yapı Kredi Bankası A.Ş. İktisadi Araştırmalar Bölüm Başkanlığı İstanbul:1996.
- Türkiye Muhasebe Standardı 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Kanunu, Madde 8, 12 ve 13.
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu. “Türkiye Muhasebe Standardı - 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Madde 7.Türkiye Muhasebe Standartları 2000”, Ankara:2000.
- Usta, Tacettin. “İhracat İstisnasından Doğan KDV'nin Beyanı ve İadesi”,**Maliye Postası Dergisi**, 1 Temmuz 1999.
- Veske, Eren. "İhracatta KDV İstisnası ve Buna Bağlı İade İşlemlerinde YMM Uygulamalarına Tabi olan Alıcı veya İhracatçıların Mütessesil Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları** Sayı 146.

