

İHRACAT HASILATININ VERGİ UYGULAMALARI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

Yunus CERAN

Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme
Bölümü

Metehan ORTAKARPUZ

Öğr. Gör., Selçuk Üniversitesi, Akören Ali Rıza Ercan Meslek Yüksek Okulu,
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü

Makale Gönderim Tarihi: 11.12.2013, Makale Kabul Tarihi:29.04.2014

Özet: Dünya genelinde artan ticaret hacmi, dış ticaret işlemlerini ülkemizde de yoğunlaştırmıştır. İhracat ve ithalat işlemlerinin gerçekleştiği dış ticaret işlemlerinde hukuki, ticari ve ulusal usul ve yöntemler oldukça karmaşık ve farklıdır. İç piyasadaki işlemlere göre farklılık gösteren dış ticaret işlemlerinin muhasebesel boyutu da farklılık göstermektedir. Özellikle ihracat yapan işletmelerin muhasebe faaliyetlerinde yurt içi muhasebe uygulamalarından farklı prosedürlere de dikkat etmeleri gerekmektedir.

Yurtdışına yapılan satıştan kaynaklanan hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında ve satışa ilişkin diğer işlemlerde, fatura tarihinden farklı olarak fiili ihracatın gerçekleşmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili bu durum TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında farklı ele alınmıştır. Standart hasılatın finansal tablolara yansıtılması hususunda malın sahipliğinin ve kontrolünün alıcıya geçmesi gerektiği konusunda görüş bildirmektedir. Hasılatın muhasebeleştirilmesi hususunda mevcut muhasebe ve vergi uygulamaları ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu görüş farklılığı standartların uygulanmasının yaygınlaşmasıyla daha da mühim bir konu haline gelecektir. Çalışmada bu farklılık tüm yönleriyle ortaya konmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İhracat Hasılatı, Fiili İhracat, Hasılat, TMS 18 Hasılat Standardı

Jel Kodları: M40, M49

TAX APPLICATIONS OF EXPORT REVENUE AND INVESTIGATING WITHIN TURKEY ACCOUNTING STANDARDS

Abstract: Increasing trade volume in the world has also intensified foreign trade transactions in our country. In foreign trade transactions including export and import; legal, trade and national procedures and methods are quite complex and diverse. Foreign trade transactions differs from domestic market transactions and the accountancy aspect of foreign trade is different too. Especially, enterprises engaged in export must pay attention to different procedures in their accounting practices vis a vis their domestic accounting practices.

In transactions like displaying revenues gained from export in the financial statements and other transactions related to sales, it is an obligation that actual export must be realized differently from invoice date. Therefore revenue recognition has been handled differently in the context of Turkish Accounting Standards (TAS) 18. This standard express the opinion about ownership and the control of the property must be yielded to buyer while reflecting revenues in the financial statements. Current accounting and tax practices about revenue recognition and their difference between TAS' practices in this respect will become important when standards have been more common. In this study these differences are handled in all its parts.

Keywords: Export Revenue, Actual Export, Revenue, TAS 18

Jel Codes: M40, M49

GİRİŞ

Küreselleşme ile piyasaların gelişme kaydetmesi işlem ve ticaret hacimlerini arttırmış beraberinde rekabeti de oldukça çetin hale getirmiştir. Bu durum ulusal piyasaların tek başına yeterli olmadığını dış pazarlarda da faaliyette bulunma gerekliliğini doğurmuştur. Ülkeler ekonomik büyüme, istihdam, cari açığın kapatılması ve piyasalarındaki dengeyi sağlayabilmek adına dış ticaret yapılmasını desteklemişlerdir. Devlet teşvikleriyle ihracat faaliyetlerinin arttırılması yönünde ekonomik hedefler dış ticaret politikaları içerisinde yerini almıştır. Gelecekte uluslararası pazarlardaki ticaret hacminin çok daha fazla artacağı düşünülürse bu ticarettten ihracat yaparak, yüksek oranda lehte pay almak tüm ülkelerin gözlerini kamaştıran bir hayal olmuştur.

Ülke kaynakları, sanayisi ve yetenekleriyle ürettiği ürünlerin dış pazarlarda alıcı bulmasıyla oluşan ihracat, ülkeye döviz girdisi sağlarken ülke ekonomisinde de birçok alanda katma değer oluşturmaktadır. Bu katkının

oluşabilmesi için ihracatın ve karşılığının gerçekleşmesi gerekmektedir. Daha basit bir ifadeyle yurt dışına mal satışının yapılarak karşılığında bedelinin tahsil edilmesi gerekmektedir. Satıştan kaynaklanan gelirler hasılat olarak nitelendirilmekte ve ticari faaliyetler sonucu elde edilen tüm gelirlerin en önemli kalemini oluşturmaktadır. Bu nedenle dış ticaret faaliyetlerinde gelir yaratan ihracat hasılatının gerçekleşmesi için çaba ve destek sarf edilmektedir.

İşletmelerin ihracat faaliyetleri sonucunda oluşan hasılatın doğru ve güvenilir bir biçimde ölçülmesi gerekmektedir. İhracatın finansal raporlara yansıtılması için hasılatla ilişkin tüm koşulların yerine gelmesi önemlidir. Ülke içi ticarete göre daha karmaşık işlemlere sahip olan dış ticarete, hasılat kavramının da oldukça net ve karışıklıklara mahal vermeyecek şekilde açıklanması gerekliliği daha fazla önem taşımaktadır. Hasılatın doğması, tarihi ve muhasebe kayıtlarına alınması açısından tespit edilmesi gereken önemli noktalar mevcut yasal düzenlemeler ve muhasebe standartları kapsamında ele alınmıştır.

Ülkemizde Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu muhasebe uygulamalarında ve değerlendirme işlemlerinde düzenleyici hükümler getirmektedir. Bu kanunların muhasebe işlemlerinde standartlar oluşturması söz konusu değildir. Ayrıca bu kanunların günümüzün hızlı değişen koşullarına cevap veremediği durumda yasal kuruluşlar yönlendirici standartlar geliştirmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 21). Hasılat kavramıyla ilgili olarak mevcut yasal düzenlemelerin dışında Uluslararası Muhasebe Standardı olarak geliştirilen ve tam uyumlu olarak Türkiye Muhasebe Standardı haline getirilen TMS 18 Hasılat standardı bulunmaktadır. Bu standart, işletmenin bir muhasebe döneminde olağan faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelir ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamaktadır (Kalmış ve Dereköy, 2010, 123).

Hasılatın tespiti açısından mevcut muhasebe ve vergi uygulamaları ile Türkiye Muhasebe Standartları incelendiğinde karışıklığa neden olabilecek bazı uyumsuz noktaların bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu çalışma ile ihracat hasılatına ilişkin uyumlu ve uyumsuz yönler vergi uygulamaları ve TMS-18 Hasılat standardı kapsamında incelenmektedir.

DIŞ TİCARET VE HASILATA İLİŞKİN BAZI TEMEL KAVRAMLAR

Dış ticaret ve hasılat ile ilgili bazı kavramların açıklamaları aşağıdaki gibidir.

İhracat: Bir malın, yürürlükteki İhracat Mevzuatı ile Gümrük Mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılması ya da Müsteşarlıkça kabul edilecek sair çıkış ve işlemler olarak tanımlanabilir.

CERAN ve ORTAKARPUZ: İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları ve...

İhracatçı: İhraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıkları ifade eder.

İmalatçı-ihracatçı: İşlem görmüş ürünün tamamını veya bir kısmını üreten ve bu ürünün ihracatını kendisi ve/veya aracı ihracatçı vasıtasıyla gerçekleştiren işletmedir.

İhracat Rejimi: Serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.

Fiili İhracat: İhraç eşyası, buna ilişkin gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük denetiminden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmesi koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılır. Fiili ihracatın gerçekleşmesi durumunda, ihraç eşyası üzerindeki gümrük denetimi sona erer.

Kambiyo: İki ülke parasının birbiriyle değiştirilmesi işlemidir. Günümüzde kambiyo işlemleri denilince yabancı paralar üzerinden düzenlenen ticari senetler, çek, bono ve poliçe gibi belgeler anlaşılmaktadır. Döviz ve kambiyo işlemleri eş anlamda kullanılmaktadır (Kaya vd., 2013: 4).

Döviz: Döviz sözcüğü dilimize Fransızca 'da ki "devis" sözcüğünden geçmiş olup, başka bir ülkenin para birimi olarak tanımlanabilir. Döviz efektif dâhil, yabancı para ile ödemeyi sağlayan her türlü hesap, belge ve araç olarak ifade etmektedir. Bu tarif, dövizin dar anlamda bir tarifidir. Geniş anlamda uluslararası ödemelerde kullanılan ödeme araçlarının tümünü ifade etmektedir. Nakde dönüştürülebilir herhangi bir araç şeklinde olanlara (banka havalesi, ödeme emri, döviz poliçeleri, mevduat sertifikaları, seyahat çekleri vb.) "döviz" adı verilmektedir.

Bu anlamda yabancı para cinsinden düzenlenmiş olan çek, poliçe, bono, tahvil gibi tüm menkul değerler ve ödeme belgeleri "döviz" olarak tanımlanmaktadır. TMS 21 Kur Değişiminin Etkilerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardında ise döviz, yabancı para tanımı çerçevesinde, işletmenin geçerli para biriminden farklı para birimi olarak tanımlanmıştır.

Türk Parası: Türk kanunlarına göre Türkiye'de tedavülde bulunan veya tedavülden kaldırılmış olsa bile değiştirme süresi dolmamış olan paralardır.

(Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar, TMS 21, Kaya vd., 2013: 4).

İhraç Ülkesi: Malın temin edildiği, satışının gerçekleştirildiği, ithal ülkesine gönderilmek üzere çıkışının yapıldığı ve ihracatçının yani satıcının bulunduğu ülkedir.

İthal Ülkesi: Malın ihraç ülkesinden çıkmasıyla son olarak ulaştığı ve ithalatçının yani alıcının bulunduğu ülkedir.

Hasılat: Ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır.

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. (TMS 18, m:7).

HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelir olup, satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. TMS 18 standardına göre hasılat; ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır (TMS 18, m:7). İşletmenin faaliyeti sonucu elde edilen ekonomik yarar sadece kendi adına olmalıdır, üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir, özkaynakta artış yaratmaz ve bu sebeple de hasılat olarak kabul edilmezler.

Hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklayan ve söz konusu kriterlerin uygulamasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlayan muhasebe standardı TMS 18 Hasılat Standardıdır.

TMS 18 Hasılat Standardı Amaç, Kapsam ve Uygulaması

Bu standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır (TMS 18).

Bu standart aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

CERAN ve ORTAKARPUZ: İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları ve...

- Mal satışları; mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.
- Hizmet sunumları; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir. Hizmetleri sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgilidir.
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

Finansal kiralama sözleşmeleri, öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüleri, “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” kapsamındaki sigorta poliçeleri, finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması, diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler, tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler, tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması, madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat, bu standart kapsamında dâhil değildir (TMS 18, m:1-6).

Bu standart, hasılatın alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçüleceğini belirtmektedir. Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMS 18, m:7). Bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 18, m:10).

İhracatın TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Değerlendirilmesi

Standartta göre mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

- İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;
- İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;
- İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi (TMS 18, m:14).

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. İşletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır:

(a) İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması;

(b) Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması;

(c) Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması;

(d) Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması (TMS 18, m:16).

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, m:17).

Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılana veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil

CERAN ve ORTAKARPUZ: İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları ve...

edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, m:18).

Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti masrafları ve diğer maliyetler dahil olmak üzere giderlerin, hasılatın kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, normal koşullarda güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. Ancak, giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir (TMS 18, m:19).

Standarda göre mal satışının yurt içi veya yurt dışı ayrımı yoktur. Bu nedenle bahsedilen tüm mal satışı işlemlerinin ihracat hasılatı olarak ta düşünülmesi mümkündür. Standart genel olarak hasılatın söz konusu malın mülkiyeti ve zilyetliği ile mala ilişkin önemli risk ve yararların alıcıya geçtiği anda gerçekleşeceği ve muhasebeleştirilerek finansal tablolara alınacağını vurgulamaktadır.

İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları Kapsamında Değerlendirilmesi

Genel olarak hasılatın oluştuğu tarih faturanın düzenlendiği tarihtir ve finansal tablolara bu tarih itibari ile yansıtılır. Fakat ihracat işlemlerinde bu durum farklı olarak değerlendirilmektedir. Vergi idareleri KDV beyannamesinde yer verilmesi açısından ihracat hasılatının muhasebeleştirilmesinde fatura tarihi yerine fiili ihracat tarihinin esas alınmasını belirtmektedir. Maliye Bakanlığı özelgesine göre bir ihracatın hasılatını fiili ihracatın gerçekleştiği dönemin hasılatı olarak kabul etmekle, bu ihracat tutarının fiili ihracat tarihindeki dönemin yevmiye kayıtlarında yer almasını önermektedir (Gürsoy, 2011: 16). Gümrük Müsteşarlığı'nın 2007/19 No'lu Gümrük Genelgesinde fiili ihraç tarihi ihraç beyannamesinin kapanma tarihi olarak belirtilmiştir. Malın gümrük sahasını terk etmesiyle gümrüklerle vergi idarelerinin entegre sistemi olan VEDOP (Vergi Daireleri Otomasyon Projesi) sisteminde fiili ihracat izlenebilmektedir.

İhraç faturası düzenlenmesine rağmen hasılat fiili ihracatın gerçekleştiği tarihe kadar kayda geçmemektedir. Stoklardaki malın çıkarılarak yevmiye kayıtlarının yapıldığı, hasılatın kayda geçtiği ve bu suretle vergi beyannamelerinde gösterildiği tarih fiili ihracat tarihidir. Böylece hem finansal tablolarda ve geçici vergi beyannamelerinde kar ve zarar durumunun tespiti için

hasılatın belirlenmesi gelir ve kurumlar vergisi açısından, hem de beyannamesinde KDV'nin hesaplanması, iadesi ve mahsup işlemleri için KDV açısından fiili ihracatın gerçekleşmiş olmasına bakılmaktadır.

İhracat Hasılatının Vergi Uygulamalarına Uygun Olarak Muhasebeleştirilmesinin TMS 18 Standardı Karşısındaki Durumu

Yukarıda da belirtildiği üzere TMS 18 Hasılat Standardı mal satışının hasılat olarak kayda alınmasında mala ilişkin tüm hak, risk ve sorumlulukların alıcıya devredilmesini ifade etmektedir. Bu durumda alıcıya devrin gerçekleştiği tarih ve yerin tespiti önemli hale gelmektedir. Mevcut vergi uygulamalarımızda ise bu durum fiili ihracat tarihi ile açıklanmış ve malın Türkiye gümrük bölgesini terk etmesi ile hasılatın gerçekleşmesi öngörülmüştür. Gümrükleme iç gümrüklerde yapılırsa da, alıcıya teslimat gümrükleme önce veya sonrası gerçekleşse de hasılat için önemli kriter fiili ihracattır.

Bilindiği üzere dış ticarete Milletlerarası Ticaret Odası (International Commercial Commerce-ICC) tarafından yürürlüğe konan ve uluslararası sözleşmelerin hazırlanmasını basitleştirerek, alışverişte hukuki güvenliği arttıran normlar sunan Incoterms® (International Commercial Terms) alıcı ile satıcı arasındaki sorumluluk ve risk paylaşımının tespit edilmesini sağlamaktadır. Mal satışı veya alış öncesinde teslimata ilişkin masraf ve riskler satıcının sorumluluğunun bittiği ve alıcının sorumluluğunun başladığı yer ve zaman olarak Incoterms® sayesinde belirlenmektedir (Ceran, vd., 2013:3). Buna göre hasılatın doğmasında TMS 18 Hasılat Standardının yukarıda bahsedilen ifadesini, uygulamada devir işleminin gerçekleştirilmesinde önemli kriter olarak dikkate alınan Incoterms® kurallarıyla irdelemek gerekecektir.

Incoterms®'in ortaya çıkmasındaki amaç, alıcı ve satıcıların yük tesliminde maliyetleri, riskleri, yükümlülükleri tespit ederken birbirlerini yanlış anlamasını önlemektir (Murray vd. 2007: 10-11). ICC'nin bu kuralları yürürlüğe sokması, uluslararası sözleşmelerin hazırlanmasını basitleştirirken aynı zamanda alışveriş işlemlerinin hukuki güvenliğinin sağlamasındaki ilk ciddi girişim olmuştur (Caner, 2012: 224).

En son yayınlanan Incoterms® 2010 kurallarına göre EXW, FCA, FAS, FOB, CPT, CIP, CFR, CIF gibi terimler ile yapılan anlaşmalarda satıcının sorumluluğu ihracat ülkesinde sona ererken (CPT ve CFR'li terimlerde uluslararası nakliyeyi, CIP ve CIF'li terimlerde hem uluslararası hem de nakliye sigortasını ödemek kaydıyla) DAP, DAT, DDP gibi terimlerde satıcının sorumluluğu ithal ülkesinde sona ermektedir.

CERAN ve ORTAKARPUZ: İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları ve...

Incoterms®2010 terimleri satıcının ihracat (ayrılış) ülkesindeki sorumluluğunu teslim ettiği terimler ile ithal (varış) ülkesindeki sorumluluğun sona erdiği terimler olarak Tablo-1’de gösterilmektedir.

Tablo-1: Incoterms®2010 - Alıcı ve satıcı arasındaki teslimat sorumlulukları

Departure - Ayrılış		Arrival - Varış	
E Kategorisi	F Kategorisi	C Kategorisi	D Kategorisi
EXW – (Ex Works)	FCA – (Free Carrier)	CPT – (Carriage Paid To)	DAT – (Delivered At Terminal)
	FAS – (Free Alongside Ship)	CIP – (Carriage and Insurance Paid To)	DAP – (Delivered At Place)
	FOB – (Free on Board)	CFR – (Cost and Freight)	DDP – (Delivered Duty Paid)
		CIF – (Cost, Insurance and Freight)	

Kaynak: Malfliet, 2011: 165

Incoterms® kuralları satıcının en az sorumluluk ve maliyet üstlendiği terimle başlayarak en fazla sorunlu olduğu terime kadar sıralanırsa, “E” grubu terim olarak “EXW” terimi en başta, sırasıyla “F” grubu terimler, “C” grubu terimler ile devam edip, en son “D” grubu terimlerden “DDP” terimleriyle sona erecektir.

Incoterms® terimleri karayolu, havayolu, demiryolu ve denizyolu taşıma şekillerine göre kurallar oluşturmuştur. Incoterms®2010 kapsamında iki ana grupta düzenlenen toplamda 11 adet teslim şekli vardır. Bu gruplardan birincisi, tüm taşıma türlerini kapsayan (EXW, FCA, CPT, CIP, DAT, DAP, DDP) teslim şekilleri iken, ikinci grupta deniz ve içsu taşımalarına özgü kuralları barındıran (FAS, FOB, CFR, CIF) teslim şekilleri bulunur. Bu teslim şekilleri ise sadece denizyolunda kullanılmaktadır (Yılmaz vd., 2011: 3823).

Incoterms® kuralları malın teslimatında yukarıda sıralanan süreçlere ilişkin risk ve masraf dağılımlarını belirlemektedir. Tablo-2’de alıcı ve satıcıya göre masraf ve risk dağılımları verilmektedir.

Tablo-2: Incoterms®2010 – Alıcı ile Satıcı Arasındaki Görev ve Masraf Dağılımı

EXW	FCA	CPT	CIP	DAI	DAP	DDP	FAS	FOB	CFR	CIF
Ex Work	Free Carrier	Carriage Paid To	Carriage Insurance Paid To	Delivered At Terminal	Delivered At Place	Delivered Duty Paid	Free Alongside Ship	Free on Board	Cost and Freight	Cost Insurance and Freight
Her Türki	Her Türki	Her Türki	Her Türki	Her Türki	Her Türki	Her Türki	Deniz	Deniz	Deniz	Deniz
Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı
Alıcı	Satıcı (2)	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı
Alıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı
Alıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı
Alıcı	Satıcı (2)	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı
Alıcı	Alıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
Alıcı	Alıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
Alıcı	Alıcı	Satıcı (3)	Satıcı (3)	Satıcı	Satıcı (3)	Satıcı (3)	Alıcı	Alıcı	Satıcı (3)	Satıcı (3)
Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Satıcı	Satıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı	Alıcı
Satıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Belirlenen varış yeri	Belirlenen varış yeri	Belirlenen varış yeri	Belirlenen limanda gemi	Belirlenen limanda gemi	Belirlenen limanda gemi	Belirlenen limanda gemi
Alıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	veya limanda belirlenen terminal	veya limanda belirlenen terminal	veya limanda belirlenen terminal	doğrudan, fiktif/Marka vna gibi.	limanda gemi üzerinde	limanda gemi üzerinde	limanda gemi üzerinde
Alıcı	Satıcı	Satıcı	Satıcı	Boş altımış}	Boş altımış}	Boş altımış}				
		(4)	(4)						(4)	(4)

Kaynak: (www.ucp600.info/files/incoterms2010_tablo_33.pdf, 2011: 1).

CERAN ve ORTAKARPUZ: İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları ve...

- (1) **Asgari Teminat Sigortası (C Klozu):** Yangın, patlama, karaya oturma, batma, alabora olma, devrilme, raydan çıkma, çarpışma, müşterek avarya (denize atılma).
- (2) **FCA Teslim Şeklinde: Teslimat** satıcının iş yerinde gerçekleşirse, yüklemekten satıcı sorumludur. Eğer teslimat herhangi başka bir yerde gerçekleşirse, satıcı malları boşaltmadan alıcının belirlediği nakliyeciyeye teslim eder.
- (3) Taşıma sözleşmesi uyarınca boşaltma masrafları, satıcıya ait olacağı kararlaştırılmışsa satıcıya, bunun dışındaki hallerde alıcıya aittir.
- (4) CPT, CIP, CFR veya CIF kuralları kullanıldığında, satıcı teslim yükümlülüğünü mallar varma yerine ulaştığında değil, malları taşıyıcıya tevdi ettiğinde yerine getirir.
- (5) Hasarın geçişi ve masrafların devri farklı yerlerde gerçekleşir. Malların ilk taşıyıcıya teslimiyle hasar alıcıya geçer, masraf belirlenen yerde teslimde geçer.

Örneğin, Incoterms® FCA anlaşmasıyla ihraç edilen bir malın sorumluluğu ve riski ihraç ülkesinde satıcının malı alıcıya ait nakliyeciyeye teslim etmesiyle alıcıya geçmektedir. Bu terimin sözleşmede kullanılmasıyla tarafların mala ilişkin hak ve yükümlülüklerinin de el değiştireceği anlaşılmaktadır. Vergi uygulamalarında fiili ihracatın gerçekleşmesi gerektiği açıkça belirtilmişken TMS 18 Hasılat Standardına göre malın mülkiyetinin, risk ve getirilerinin alıcıya teslimi ile hasılatın gerçekleşmesi gerekmektedir. Hasılat, terimin gerektirdiği gibi ihraç ülkesinde teslimattan dolayı fiili ihracat tarihinden önce gerçekleşeceği için vergi mevzuatımıza uyumsuz bir durum ortaya çıkacaktır.

Bir başka örnekte Incoterms® DDP anlaşmasıyla ihraç edilen bir malın sorumluluğu ve riski taşımaya ilişkin tüm masrafları satıcı tarafından alıcının kapısına kadar üstlenilmektedir. Hasılatın oluşması için terimde belirtilen yükümlülüklerin satıcı tarafında yerine getirilerek ithal ülkesinde teslimat gerekmektedir. Vergi mevzuatına göre malın fiili ihracatı gerçekleşip ülkeyi terk ettiğinde kayda alınması gereken hasılat TMS 18 Hasılat Standardına göre daha oluşmamış kabul edilecektir.

Her iki örnekte TMS açısından hasılatın doğduğu tarihin fiili ihraç tarihinden önce veya sonra olabileceğini göstermektedir. Bu tarih farklılıkları dolayısıyla muhasebelerini TMS'ye uyumlu hale getiren ve getirecek işletmeler vergi uygulamalarıyla uyumsuzlukla karşı karşıya kalmaktadırlar.

SONUÇ

İhraç malını stoklardan çıkaran ve ihraç konusu malın maliyeti olarak kayda alan yevmiye kaydı, fiili ihracat tarihi ile yapılacağından döneme ilişkin

satışla ilgili kar veya zarara etki ederek kurumlar vergisini de etkileyecektir. KDV beyannamesinde ihracat işleminin gerçekleşebilmesi için fiili ihracatın de gerçekleşmiş olması bekleneceğinden özellikle KDV iadesi hesaplamasında ay ve dönem farklılığı oluşabilecektir. KDV beyannamesinde ihracat hasılatını oluşturan döviz tutarının Türk Lirasına çevrilmesinde de yine fiili ihracat tarihi itibarıyla geçerli olan TCMB döviz alış kurunun kullanılması önemlidir (Maç, 2010:107). Kar, zarar hesapları ve vergisel açıdan oldukça önemli farklılıklara sebep olabilecek bu üç duruma etki eden hasılatın muhasebeleştirilmesi tarihi mali mevzuatça belirlenen kriterler kapsamında yürütülmektedir. Mevzuatta sadece fiili ihracat tarihine vurgu yapılmaktadır.

İhracat hasılatına yönelik dikkate alınacak fiili ihracat ile TMS 18 Hasılat Standardında hasılatın gerçekleşmesine ilişkin belirlemiş olduğu kriter birbirinden farklı olmasına rağmen şu aşamada uygulamada farklılık gözükmemektedir. Uygulamada çoğunlukla satış kayıtlarında fiili ihracat tarihi dikkate alınmaktadır. Fakat gelecekte TMS'ye uyumun artması ve alanının genişlemesiyle TMS gereklerinin uygulanması mali mevzuatla olan bu farklılığın açığa çıkmasına sebep olacaktır.

Bankaların ve SPK'ya tabi şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarına tam uyumlu olarak muhasebe uygulamalarına devam etmeleri ve Türk Ticaret Kanununda yapılan değişiklikler ile diğer işletmeler için de standartların zorunlu hale gelmesi TMS'nin daha geniş bir uygulama alanına kavuşacağı öngörülmektedir. Bununla birlikte vergi uygulamalarının TMS ile uyumu daha fazla önem arz edecek olup aksaklıklar uyumsuzluklara yol açacaktır.

TMS ile tam uyumun sağlanması amacıyla mali mevzuatta yapılacak düzenlemeler ile hasılatın muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak kriterin açıkça ortaya konması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat (2010), **Finansal Tablolara ve Mali Analiz Teknikleri**, 13.Baskı, Ankara.
- Caner, Oğuz (2012) “Incoterms®2010 (Icc Rules For The Use Of Domestic And International Trade Terms)”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:11, Sayı: 22, Güz 2012/2, s.223- 262.
- Ceran, Yunus, Alagöz, Ali ve Ortakarpuz, Metehan, (2013), “INCOTEMRS® Costs in International Marketing and Their Effects on Product Pricing”, **8th Annual London Business Research Conference**, Londra-İngiltere B.K., 2013.
- Gücenme Gençoğlu, Ümit, (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Gücenme, Ümit, (1998), **Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar**, Marmara Yayınları, Bursa.
- Gümrük Müsteşarlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü 2007/19 Sayılı Genelgesi, (04.04.2007).
- Gürsoy, Yaser (2011), **İhracat ve İthalat Muhasebe Uygulamaları**, Ordu Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Bilgi Bankası Cep Kitapları 2011-01, Arman Ofset, Samsun.
- Kalmış, Halis ve Dereköy, Feyza (2010) “TMS-18’e Göre hâsılat Muhasebeleştirilmesi ve Tek Düzen Muhasebe Sistemleri İle Karşılaştırılması” **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C.X II, S-I., s.123-145.
- Kaya, Feridun, Ataman, Ümit, Sümer, Handan, Sevim, Adnan (2013), **Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**, 1. Baskı, Editör: A. Banu Başar, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2957, Eskişehir.
- Maç, Mehmet (2010), “İhracat Hasılatının Kurumlar Vergisi, KDV ve TMS Açısından Hangi Tarih İtibariyle Muhasebeleştirilmesi Gerektiği”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayını, Sayı: 100, Temmuz-Ağustos, s. 105-112.
- Malfliet, Jonas (2011), “Incoterms®2010 and the Mode of Transport: How to Choose the Right Term”, **Management Challenges in the 21st Century : Transport and Logistics : Opportunity for Slovakia in the Era of Knowledge Economy**, Proceedings, Bratislava, Slovakia, s. 163-179.
- Murray, Carole, Holloway, David, Timson-Hunt Daren, Kennelly, Brian K, Schmitthoffs Giles Dixon, (2007), **Schmitthoff’s Export Trade. The Law and Practice of International Trade**, 11th Edition, Sweet & Maxwell Ltd, London, s.10-11.
- Resmi Gazete, İhracat Yönetmeliği, 06.6.2006 Tarih ve 26190 Sayılı.
- Resmi Gazete, 22.12.1995 tarihli ve 95/7623 sayılı İhracat Rejimi Kararı.

Resmi Gazete, 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu.

Resmi Gazete “11.08.1989 tarih ve 89/14391, 20249 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar”.

Resmi Gazete “26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Teblięleri (MSUGT)”.

Resmi Gazete, Türkiye Muhasebe Standardı TMS 18 Hasılat Standardı, 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı,

Yılmaz, Mutlu, zken, Ahmet ve Őahin, Necmettin (2011), “Incoterms 2000 ve 2010’un Mukayeseli Analizi ve Türkiye Uygulamalarındaki Eksiklikler”, **Journal of Yasar University**, Sayı:23(6), s. 3814-3825.

http://www.ucp600.info/files/incoterms2010_tablo_33.pdf, 2011, (EriŐim Tarihi: 02.12.2012).

CERAN ve ORTAKARPUZ: İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları ve...