



## Uluslararası Ticaret İşlemleri Nedeniyle Oluşan KDV'nin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Sağlık Sektöründe Bir Uygulama<sup>1</sup>

Seçkin GÖNEN\* Aslı YILMAZ\*\*

### ÖZ

Son yıllarda ülkemizde ve dünyada yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler sonucunda uluslararası ticarete yaşanan küreselleşme sonucu tüm dünya tek pazar haline gelmiş ve coğrafi sınırlar adeta ortadan kalkmıştır. Ülkelerin dünya pazarlarında söz sahibi olabilmeleri; pazar paylarını arttırabilmelerinin yanında rekabet güçlerinin de geliştirilmesi için uygulanan ihracat teşviklerinin önemi giderek artmaktadır. Bununla birlikte ülkemizin çoğu zaman dış ticaret açığı ile karşı karşıya bulunması ihracatın desteklenmesini zorunlu kılmıştır. Bu yönde 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, vergi açısından ihracatçılara sağlanan ihracat istisnalarının, başarılı ve etkin bir uygulama olduğu anlaşılmaktadır. Bu çalışmanın amacı uluslararası ticaret işlemleri nedeniyle oluşan KDV'nin sağlık sektöründe uygulanabilirliğini ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda nitel araştırma yöntemlerinden "Örnek Olay Çalışması" kullanılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda firmanın satışa konu mallarına Dahilde İşleme Rejimi çerçevesince KDV istisnası uygulanmıştır. Şartlı muafiyet sistemiyle ihraç edilecek malların imalatında kullanılacak olan ham maddenin ithal edilmesi sırasında, ham maddenin ithalinde vergilerinin ödenerek, rejim kapsamında ödenmiş olan KDV tutarı bağlı bulunulan vergi dairesinden iade alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Ticaret, İhracat İstisnası, Katma Değer Vergisi

**Jel Sınıflandırması:** M30, M39, M41

### An Application in Healthcare Sector towards Accounting of Value Added Tax Generated by International Business Transactions

#### ABSTRACT

The world has become into a single market and geographical boundaries has disappeared due to globalization in international commerce caused by recent rapid technological advancements in our country and internationally. The significance of export incentive is arising day by day in order to countries having a voice in the field in addition to developing market shares and improving competition powers. Besides, considering many times that our country faced with a foreign trade deficit made encouraging exports compulsory. On this basis, Value Added Tax Law numbered 3065, export exemptions made available for exporters are appeared as a successful and efficient implementation. The aim of this study is to reveal applicability of VAT in healthcare sector generated by international business transactions. Through this aim, sample case analysis is used as a qualitative research method. As a result of the research conducted, exemptions of VAT are applied to goods available for sale through inward processing regime. During the importation of raw materials which are going to be used for processing of goods to be exported by suspension system, taxes are paid in importation of raw materials thus paid VAT amounts in regime context are received back from affiliated tax office.

**Keywords:** International Trade, Export Exemption, Value Added Tax

**JEL Classification:** M30, M39, M41

*Geliş Tarihi / Received: 07.04.2015 Kabul Tarihi / Accepted: 10.07.2015*

<sup>1</sup>Bu çalışma Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından kabul edilen "Uluslararası Ticarete Yer Alan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama" başlıklı yüksek lisans projesinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

\*Doç.Dr. Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, seckin.gonen@deu.edu.tr

\*\*Yüksek Lisans Öğr. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, ayilmaz7@stu.okan.edu.tr

## **1.GİRİŞ**

1980’li yılların sonunda, küreselleşmenin ekonomik, çevresel, demografik, siyasi ve kültürel boyutları dünya gündeminin ilk sıralarında yer almaya başlamıştır. Çok boyutlu bir kavram olarak küreselleşme tüm bu kavramların tekrar etkileşimiyle şekillenmektedir. En önemli bileşen ise kuşkusuz ekonomik boyuttur.

Ülkelerin refah düzeyinin yükseltilmesi, üretimin geliştirilmesi ve kalkınmasında büyük önem taşıyan dış ticaret, büyüme olgusunun da vazgeçilmez unsurudur. İhracata yönelik büyüme de yakın zamanların gözdesi Uzak Doğu Asya ülkeleri, rekabet gücü oluştururken üretim fonksiyonlarında radikal değişimlerle reform sürecine girmiş, küresel çerçevede değişen koşul ve talep yapısına da uyum sağlayacak şekilde yenilenmeyi sürdürebilmişlerdir.

Türkiye 1923 ve 1960’lı yıllar arasında tarıma dayalı ihracat yaparken, Avrupa Birliği ile 1963’te sağlanan Ankara anlaşmasıyla ve devamında Gümrük Birliği ile ihracatta büyüme ve gelişime adım atmıştır. İhracata dair en önemli kararlar ve gelişmeler 1980’li yıllarda yapılmış ve tarım ürünlerinden sanayi mallarına doğru kayma söz konusu olabilmıştır.

Özel ve tüzel kişiliğin ihracata başlamadan önce ana stratejisini belirlemek, pazarlama planı geliştirmek ve ilgili kamu kurumlarından destek almakla birlikte başarılı olmak için öncelikle gireceği pazardaki amaçları, hedefler ve karşılaşılabilecek zorlukların net olarak belirlenmiş olması gerekir.

### **1.1. Uluslararası Ticaret Kavramı**

Karşılaştırmalı üstünlükler esasına dayanan uluslararası ticaret; bir ülkenin teknolojik gücü, doğal kaynakları, nüfusun kültür ve eğitimi gibi kaynaklarını avantajlı olduğu alanlara yönlendirerek bazı ürün ve hizmetleri diğerlerine göre daha verimli ve daha az maliyetle üretilebilmesi, dezavantajlı olduğu malları ise ithal etme ihtiyacı sonucunda oluşmuştur.

Bağımsız ülkeler arasında gerçekleştirilen hizmet ve mal ticaretinin tümü olarak ifade edilen uluslararası ticaret, alıcı ve satıcının karşılıklı menfaatleri gereği alışverişe girmeleridir (Durukanoğlu, 2007: 117).

Bu noktadan hareketle dış ticaret ihtiyaçlara yönelik mal ve hizmetlerin uluslararası pazarda el değiştirdiği ticaret şeklidir. Uluslararası ticarete aynı anda malın teslim edilip ödemenin alınması ya da satın alınan ürünün incelenerek, talebe uygunluğunun test edilerek alışverişin yapılamaması, iç ticarete göre daha riskli, daha maliyetli ve her aşamada daha zor, fazlasıyla dikkat gerektiren ve güvenilir bilgilere dayandırılabilir olması önemlidir.

Dış ticaretin gelişimi sanayi devrimi ile başlar, bu dönemde ülkeler, ürettikleri fazla ürünleri dış ülkelere satma ihtiyacı hissetmişlerdir. Günümüzde ise uluslararası ticaret çok hızlı bir boyuta erişmiş, devletler bu hıza, çıkarttıkları mevzuat ve düzenlemeler ile ayak uydurmaya çalışır hale gelmişlerdir.

21.Yüzyıl siyasi ve askeri gücün arka planda kaldığı, ülkelerin ekonomik gücü üstünlük oluşturmaktadır. Talep faktörü veya ihracat rakamları büyük olan bir ülkede döviz rezervleri yüksek olacak, büyüme hızlanacak, ihtiyaç duyulan ithalat kolay hale gelecek, ekonomik istikrar sağlanacak ve bununla birlikte siyasal istikrarda da tutarlılığı sağlayacaktır. Bu nedenle bir ülkenin dünya piyasalarıyla ne kadar iç içe, dışa ne kadar açık ve uluslararası ticaret hacmi ne kadar büyüksün ülkenin gelişmişlik düzeyi paralel olarak yükselecektir (Melemen, 1997: 11).

Bu açıklamalarda anlaşılacağı üzere, dış ticarete süreçlerin planlanması ve yürütülmesi, deneyimli ve bilgili personel istihdam edilmesi gibi konular bütünleşik bir sisteme bağlanmak zorundadır. Aksi durumda ticaret hacmine bağlı olarak, aksamalardan kaynaklanan gecikmeler büyük zararlara yol açabilme potansiyelini taşımaktadır.

## **1.2.Uluslararası Ticaret İşlemlerinde İzlenen Stratejiler**

Birbirinden kilometrelerce uzakta bulunabilen, farklı mevzuatlara tabi iki ve ya daha fazla ülke arasında yapılan dış ticaret taraflar açısından hem riskli hem de zordur. Bu nedenle dış ticaret işlemlerini yürütürken üç farklı mevzuatın da bilinmesi ve dikkat edilmesi gereklidir. Bunlar; İhracat yapan ülkenin mevzuatı, ithalatı gerçekleştiren ülkenin mevzuatı ve son olarak uluslararası mevzuattır. Mevzuatlarla ilgili yeterli bilgi sahibi olunması koşuluyla sağlıklı olarak ticari işlemler yürütülebilir (Karagül vd, 2010: 29).

Öncelikle ithalat-ihracat planlaması, hedef pazar-ülke seçimi, fiyatlandırma, uluslararası satış anlaşması kurallarına göre ayrıntılı olarak hazırlanmış yazılı sözleşmelere bağlanması ve karşılıklı imzalanması dış ticaret işlemlerinin başlatılabilmesi için gereklidir. Dış ticarete yer alan işletmelerin yaptığı bu anlaşmalarda bankacılık işlemleri, malın teslimi ve alıcı-satıcı arasındaki ihtilafların çözümünde Uluslararası Tahkim Divanı yetkili organdır (Karagül vd, 2010: 2).

Son yıllarda dünya üzerinde küreselleşmeyle birlikte bireylere, devletlere, ulusal ve uluslararası sivil toplum kuruluşları başta olmak üzere hemen herkese çok boyutlu sorumluluklar yüklenmiştir. Dolayısıyla bu konudaki gelişmeler çok yakından takip edilmeli, uygun yollar geliştirmeli ve uluslararası rekabetin getirdiklerine uyum sağlanmalıdır. Bugüne kadar yerel pazarda faaliyet gösteren bir işletmenin yurtdışı ticarete açılması büyük bir adımdır. İhracatta başarı sağlamanın yolu ihracat stratejisini doğru bilgiye dayandırmaktır (Sanver, 2010: 14).

Uluslararası ticarete izlenen stratejiler ihracatçı ve ithalatçı açısından aşağıdaki gibi değerlendirilebilir.

- **İhracatçının Yolu**

İhracatçı açısından ihracata başlamadan önce; pazarlama planı geliştirmek ve ilgili kamu kurumlarından destek almakla birlikte başarılı olmak için öncelikle gireceği pazardaki amaçları, hedefler ve karşılaşılabilecek zorlukların net olarak belirlenmiş olması gerekir.

Öncelikle ticari işletme yetkilisi, işteğal alanına uygun. İhracatçı Birliğini tespit edip, üyelik başvurusunu internet üzerinden doldurabileceği formların üzerine kaşe imza ve form ekleri: Vergi mükellefiyeti yazısı, taahhütname, imza sirküleri ve ticaret sicil gazetesiyle birlikte ihracatçılar birliğine teslim eder (Canitez, 2012: 30).

İhracat Rejiminin gündeme gelebilmesi için öncelikle, beyanda bulunulması gerekir. Beyan bir malın bir Gümrük Rejimine tabi tutulması isteğinden ibarettir.

Aşağıdaki şekilde ihracatçının izleyeceği stratejilere yer verilmektedir:

### **İhracatçı**

İhracatçı birliğine üye, tek vergi numarası sahibi gerçek ve tüzel kişi tacirler, üretici esnaf ve sanatkârlar ile joint venture ve konsorsiyumlar.



### **İhracatçı Birlikleri**

Kayıt, izin, onay işlemleri. (Bu işlemler ihracat şekline göre değişmektedir.)



### **DTM, Bakanlıklar, İlgili Meslek Kuruluşları ve Bankalar**

Kredili İhracat, Bağlı Muamele/Takas, İhracı Ön İzne Bağlı Malların İhracatı, Serbest Bölge İhracatı



### **Hazırlanacak Evraklar**

Menşe Şahadetnamesi, A.TR Belgesi, EUR.1 Belgesi, Gümrük Beyannamesi, Ticari Fatura, İzin Belgesi, Çeki ve/ veya Koli Listesi, ATA Karneleri



### **Gümrük İdaresi**

Bedelsiz İhracat, Yurt Dışı Fuar ve Sergilere Katılım



### **Fili İhracat**

İhracat gümrük işlemleri (Manifesto işlemleri, ihracat konusu eşyalara ilişkin beyan)



### **Dövizin Yurda Getirilmesi**

İhracat ve ödeme şekline göre değişmektedir.



### **Banka-Özel Finans Kurumu**

Transit Ticaret, Döviz Alım Belgesi-DAB

#### **Şekil 1. İhracatçının Yolu Şeması**

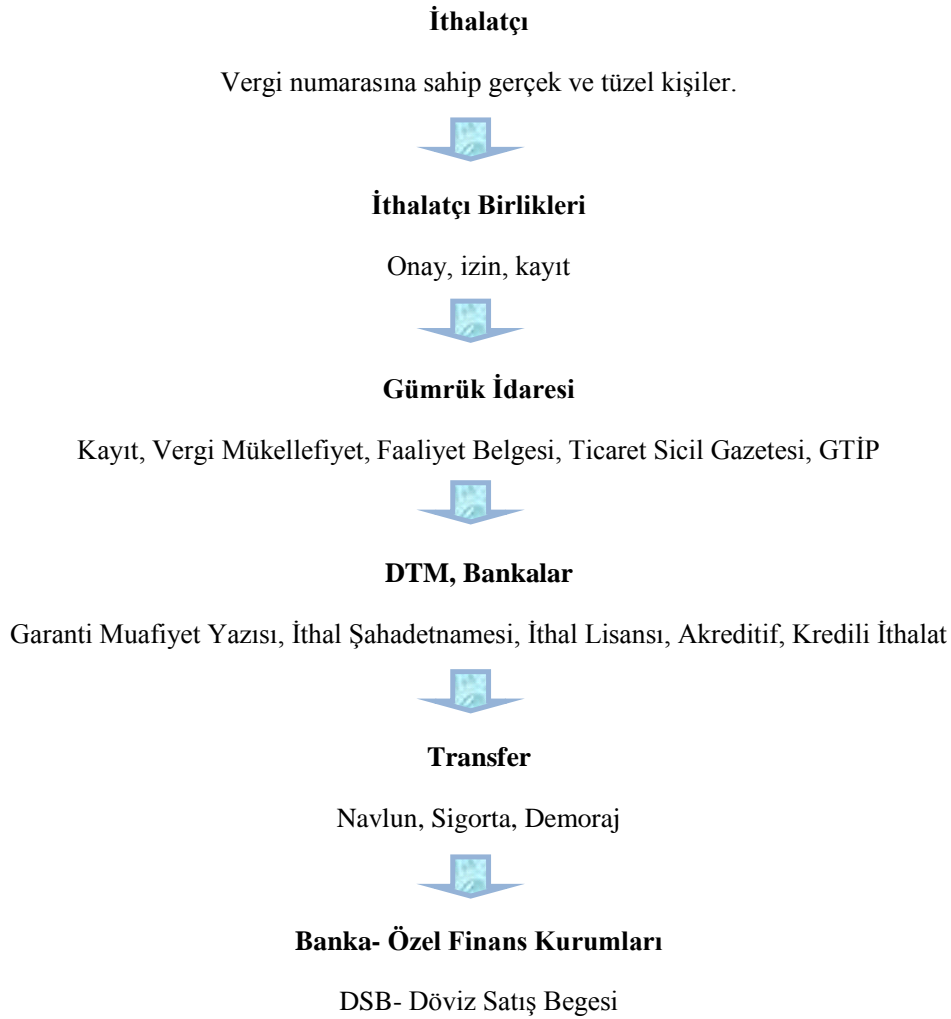
Kaynak: Aslı YILMAZ, Uluslararası Ticaret Yer Alan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Projesi, İzmir-2015, s.6.

Yukarıdaki şekilden anlaşılacağı üzere, ihracatçının muhatap olacağı kamu ve özel kuruluşlar, takip edeceği yöntemlerde karşılaşacağı özellikli durumlar ve ihracat kararıyla beraber ihracatın bitişine kadar olan organizasyonu, pasif adımlar gibi (müşteriyle doğrudan bir ilişkisi olmayan) gümrük mevzuatı adımları önem taşımaktadır.

- **İthalatçının Yolu**

İthalatçı açısından konu değerlendirildiğinde ithalata başlamadan ithal edilecek malın iç pazardaki olası müşterilerin taleplerini, malın fizibilitesini ve satılabilirliğini araştırması gereklidir. İthalatı yapılacak mallar üretim girdisini oluşturuyorsa ihtiyacın net belirlenmesi ve kaliteli ürünün uygun şartlarda alınımının yapılabilmesi için izlenecek süreçleri net olarak bilinmesi gerekmektedir(İstanbul Ticaret Odası).

Aşağıdaki şekilde ithalatçının izleyeceği stratejilere yer verilmektedir.



## **Sekil 2. İthalatçının Yolu Şeması**

Kaynak: Aslı YILMAZ, Uluslararası Ticaret Yer Alan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Projesi, İzmir-2015. s.17.

Yukarıdaki şekilde anlaşılacağı üzere, ithalat kararıyla birlikte izlenecek yollar ve irtibat kurulacak kuruluşları haritalandırmak algılamada kolaylık yaratacaktır.

### 1.3. Uluslararası Ticaret İşlemlerinde Katma Değer Vergisi

Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile vergilerin türü arasında fonksiyonel bir ilişki bulunmaktadır. Bu noktadan hareketle gelişmekte olan ülkelerde satış vergileri, ÖTV (Özel Tüketim Vergisi), KDV, harcamalar ve tüketimlerden alınan vergi oranları yüksek iken gelişmiş ülkelerde servet ve gelir üzerinden alınan vergi oranlarının toplam vergi gelirleri içindeki payı yüksek olmaktadır (Kolçak vd, 2014: 16).

#### 1.3.1. Uluslararası Ticaret İşlemlerinde KDV istisnaları

İhraç konusu malların dolaylı vergilerden arındırılması amacıyla, uluslararası ticarete konu olan mallar ya da hizmetlerin vergilendirilmesi ithalatçı ülkeye aittir. Bu nedenle ihracatta KDV istisnası getirilmiştir ( Kaya, 2011: 83).

Aşağıda KDV istisnasına yönelik kanun maddesine yer verilmektedir.

*“Türkiye’de 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11. Maddesinin 1/a fıkrası hükmü ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmektedir. Bağlı olduğu vergi dairesinden "Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılacak Satışlara Ait KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi" (İstisna İzin Belgesi) alan mükellefler, bu tür satışlarını KDV hesaplamadan yapar.*

*İstisna izin belgesi almak isteyenlerin;*

*Gerçek usulde KDV mükellefi olması,*

*Haklarında “olumsuz rapor” yazılmamış olması, gerekir. Bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuru vergi dairesince değerlendirilerek durumu uygun görülenlere, istisna izin belgesi verilir (Akin, 2014: 135).*

Kanunun 12. Maddesinin 1. Fıkrası uyarınca da bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

*Teslimin yurtdışındaki bir müşteriye yapılması,*

*Teslim konusu malın T.C gümrük hattından çıkmış ve bir dış ülkeye gönderilmiş olması gerekmektedir.*

Burada yurtdışındaki müşteri tanımıyla ikametgâhı, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan firmanın yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleridir.

-Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için Türkiye’de yapılıyor olması,

-Belgelerin (fatura ve benzeri) yurtdışındaki müşteri namına düzenlenmiş olması,

-Hizmetten yurtdışında yararlanılıyor olması,

-Hizmetin bedelinin Türkiye’ye döviz olarak getirilerek TL’ye çevrilmesi zorunludur.

İhracat yapan işletmeler, yapılan ihracat tutarının binde beşini götürü gider olarak ihracat yapılan dönemde gider gösterebilmektedirler. Ancak maliye bunun için ilgili ay firma yetkilisi ya da

sahiplerinden birinin yurtdışındaki işlerle ilgili belgelendirilme yapılamayan giderleri için olması koşulunu öne sürmüştür. Uygulamada ise birçok işletme yurtdışına çıkmasa da götürü giderden faydalanmaktadır. Bu durumun nedeni ise maliyenin konuyla ilgili 194. Seri no'lu tebliğde kanunu karmakarışık şekilde anlatmasıdır. Bu anlatılanlara ek olarak, ihraç edilen malın kalitesinin bozuk olması durumunda bazı alıcılar malı iade ederken, bazıları ise debitnotu verilen telafi edici fatura göndermektedirler. Yurtdışından gönderilen bu debitnote herhangi bir şekle tabi olmamakla birlikte, KDV uygulamasına da tabi değildir (Ateş, 2012: 155).

KDVK (Katma Değer Vergisi Kanunu)'nın 1. Maddesinin 2. Bendi ile verginin konusu dâhilinde olan ithalat, 16. Maddesinde belirli konumlarda yapılması halinde vergi dışına çıkarılmıştır (Resmi Gazete 3065 Sayılı Kanun).

Bu ithalat istisnasına giren mal ve hizmetler;

- a) Teslimleri Yurt İçinde KDV'den İstisna Edilen Mal ve Hizmetler (KDVK 16)
- b) Gümrük Vergisinden Muaf veya İstisna Edilen Eşyalar: (KDVK 16) Gümrük Kanunu'nun ilgili maddesinde belirtilen gayri ticari nitelikteki eşyalar KDV'den istisna edilmiştir.
- c) İhraç Edilen Malın Geri Gelmesi(İthali): Geri gelen mal için gümrükte yapılan KDV ödemesi, ilgili ayda indirim konusu olur.
- d) Teşvikli yatırım mallarının ithalinde, teşvik belgesi şartlarına uygun olarak yapılan ithalata dair gümrük idaresince tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler istisna kapsamında yer almaktadır.

### **1.3.2. Uluslararası Ticaret İşlemlerinde KDV İadeleri**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. Maddesine göre; “ *Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11.13.14. ve 15. Maddelerinde, vergiden istisna edilmiş işlemler ile ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanarak, KDV'den indirilir.*”

İhracat istisnası ile yurtdışına ihraç edilen ürünlerin ithalatçıya KDV'siz olarak teslim edilmesine ek olarak ihraç edilen ürünlerin bünyesine giren malzeme ve işçilikler ve ihracat sırasında yapılan işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'lerin iadeleri kanun gereği talep edilebilmektedir. İadelerin talep edilebilmesi Yeminli Mali Müşavir tasdiğiyle mümkün olmaktadır (Kaya, 2011: 83).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16. Maddesinde;

“ *Serbest bölgelerde, transit geçiş, gümrük antreposunda geçici depolama yerlerinde ve gümrük sahalarında ürün ve hizmet ticareti KDV kapsamı dışında bırakılmıştır. İhracat vergiden istisna edilmişken ithalat vergiye tabi olmuştur.*” ifadesine yer verilmiştir.

İhraç kayıtlı teslimlerin iadesi halinde ya da malın ihraç edilememesi durumunda malı iade eden firmanın imalatçıya KDV'li fatura kesmesi gerekmektedir. Söz konusu istisna ve iadeler ancak malın ihracına yönelik getirilmiş teşviklerdir ve ihraç yapılamadığı için genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olurlar. Diğer yandan ihracatçı firma ise Gümrük Vergisi Kanunu'nun 132. Maddesinde belirtilen nedenlerle ihraç edilen malları gümrükten çekerken KDV istisnasından yararlanabilmek için, ihracat sırasında faydalandığı istisna tutarını ya iade ederek ya da bu miktar teminat vererek alabilmektedir. Tekrar malları ihraç edebildiğinde ise teminatı çözdürebilmekte veya ödediği istisna tutarını iade alabilmektedir (Ateş, 2012: 160).

Terkin ve İade İşlemlerinin Yapılması:

İhracata ait gümrük çıkış belgesinin aslı ya da noterden onaylı sureti ile bağlı bulunulan vergi dairesine müracaat edilir. Tecil edilen vergiler ilgili vergi dairesince terkin edilecektir. İmalatçı ihracatçı ya da ihracatçı terkin işleminde alacaklı durumda ise Bakanlıkça uygun görülen usul ve esaslar dâhilinde iade yapılacaktır.



KDV İadesinde Matraha Dâhil Olan İşlemler, (Kaya, 2011: 83)

\* Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

\* Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri sigorta karşılıkları, vergi, resim, harç, pay ve fon karşılığı şeklinde yapılan giderler,

\* Vade ve fiyat farkları ile faiz, primi servis gibi hizmet ve değerlerdir.

KDV İadesinde Matraha Dâhil Olmayan İşlemler,

- Teslim ve hizmetlerde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktarlardaki iskontolar,
- Hesaplanan Katma Değer Vergisi.

Bedelsiz ihracatta da KDV iadesi söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamda yapılan ihracatın gümrük çıkışı için kesilen faturada ihracatın bedelsiz olduğu ve faturanın gümrük işlemleri için kesildiği belirtilmelidir. Bu işlemlerden doğan hâsılatın kaydedilmesi ya da KDV hesaplanması söz konusu değildir. Bedelsiz ihracatın konusu olan malların bünyesine giren malzeme ve ihracata dair yapılan hizmet giderlerinin KDV'leri nakden ve ya mahsuben talep edilebilecektir (Ateş, 2012: 162).

İthal edilen malların iadesi “mahrece iade” durumunda iade işleminin ilgili gümrük ve ihracat mevzuatına göre gerçekleştirilmesi koşuluyla, iade ve mahsup işlemlerinin genel hükümler çerçevesinde yapılması olanaklıdır. Mahrecine iade edilen mallar, tekrar ithal edilirse KDV'ye tabi olacaktır (Kolçak vd, 2014: 16).

Görüleceği üzere imalatçılar çeşitli hammaddeleri tedarik eder, makinelerle işler ve bilgilerini kullanarak mamul haline getirirlerken ek olarak tedarikçilerine KDV ödemektedirler. Bunun karşılığında yurtdışındaki müşteriden KDV tahsil edemezler. İhracatta katlanılan bu ek maliyet günümüzde ortalama yüzde onluk enflasyonla kıyaslandığında önemli rakamlar ortaya çıkmaktadır. İhracat karının düşük olduğu ürünlerde, KDV yükü imalatçıya zarar ettirebilmektedir. Türkiye’ de ve dünyanın birçok ülkesinde değişik yöntemlerle vergi kolaylığı ya da muafiyeti uygulamalarıyla ihracatın desteklenmesi ve ihracatçının ilave KDV yükünün giderilmesi amaçlanmıştır.

### 1.3.3. Uluslararası Ticaret İşlemlerinde KDV Uygulamaları

Dış ticaret işlemlerinde KDV'nin muhasebeleştirilmesinde uygulamada olan özellikli durumları aşağıdaki başlıklar kapsamında inceleyeceğiz.

- **İhraç Kayıtlı Satışlarda KDV**

İmalat yapan bir firmanın yurtiçindeki başka bir ihracatçı firmaya ihraç kayıtlı olarak yapmış olduğu satışı ve KDV uygulaması aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir (Ateş 2012 uyarlanmıştır).

<b>Tarih:</b>	<b>02.02.2014</b>		
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
150.01.001	İlk Madde Ve Malzeme	2.800	
191.01.001	İndirilecek KDV Hs	504	
320.01.001	Satıcılar Hesabı Hs		3.304
<b>Açıklama</b>	Hammadde alımı muhasebe kaydı.		



<b>Tarih:</b>	<b>07.02.2014</b>		
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
120.01.010	Alicılar Hesabı	500	
191.01.005	Diğer KDV Hs	90	
600.01.012	İhraç Kayıtlı Satış		500
391.01.001	Hesaplanan KDV Hs		90
<b>Açıklama</b>	İhraç kaydıyla mal teslimi.		
<b>Tarih:</b>	<b>28.02.2014</b>		
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
120.01.001	Alicılar Hesabı	2.950	
600.01.001	Yurt İçi Satışlar		2.500
391.01.001	Hesaplanan KDV		450
<b>Açıklama</b>	Yurt içi mal teslimi.		

KDV Beyannamesi verildiğinde yapılacak yevmiye kaydı ise aşağıdaki gibidir;

<b>Tarih:</b>	<b>20.03.2014</b>		
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
136.01.004	Diğer Çeşitli Alacaklar Hs	54	
391.01.001	Hesaplanan KDV Hs	540	
191.01.001	İndirilecek KDV Hs		504
192.01.005	Diğer KDV Hs		54
392.01.001	Diğer KDV Hs		36
<b>Açıklama</b>	Tecil Terkin İşlemi.		

KDV İadesi alındığında yapılacak muhasebe kaydı;

<b>Tarih:</b>	<b>22.03.2014</b>		
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
392.01.001	Diğer KDV Hs	36	
192.01.005	Diğer KDV Hs		36
102.01.003	Bankalar Hs	54	
136.01.004	Diğer Çeşitli Alacaklar		54

Kayıtlardaki tecil terkin işleminde indirilecek KDV'den ilk önce yurtiçi satışa ait hesaplanan KDV tutarı düşülmüştür. İhraç kayıtlı satışın KDV'sinin indirilecek KDV'yi aşan bölümü terkin edilmek üzere ertelenmiştir.

- **İhraç Kayıtlı Teslimin Yapılamaması/İadesi Halinde KDV**

İhraç yapılamaması ya da iade edilmesi durumunda ihracatçı firmanın malın alımı ve iadesinde oluşturulacağı kayıtlar aşağıdaki gibidir ( Kaya 2011 uyarlanmıştır).

<b>Tarih:</b>	<b>07.02.2014</b>		
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
153.01.001	Ticari Mallar Hs	500	
320.01.008	Satıcılar Hs		500
<b>Açıklama</b>	İhraç kayıtlı mal alımı kaydı.		

Yurtdışından malı iade alan firma, ihraç kayıtlı faturadaki KDV tutarını gümrükte ithalat istisnasından yararlanarak satın alır.

<b>Tarih:</b>	<b>07.04.2014</b>		
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
191.01.001	İndirilecek KDV Hs	90	
102.01.003	Bankalar Hs		90
<b>Açıklama</b>	Kdv'nin gümrüğe ödenmesi.		
<b>Tarih:</b>	<b>07.04.2014</b>		
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
120.01.020	Alıcılar Hs	590	
153.01.001	Ticari Mallar Hs		500
391.01.001	İndirilecek KDV Hs		90
<b>Açıklama</b>	İhracatçı firmanın İmalatçı firmaya mal iadesi.		

İhraç kayıtlı satış yapan imalatçının muhasebe kayıtları aşağıdaki şekildedir:

<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
192.01.005	Diğer Kdv Hs	36	
392.01.001	Diğer Kdv Hs		36
<b>Açıklama</b>	<b>Nisan Dönemi kdv'si</b>		
120.01.001	Alıcılar Hs	90	
360.01.001	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs		90
<b>Açıklama</b>	<b>İhraç kayıtlı sözleşme gereği yapılan muhasebe kaydı.</b>		
102.01.003	Bankalar Hs	54	
360.01.001	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs		54
<b>Açıklama</b>	<b>İadesi alınan Kdv'nin ödenmesi.</b>		

- **İhracatta Binde 5 Götürü Gider:**

İhracatçı işletmelere ait özellikli bir durum olan götürü gider yapılabilme hakkı KDV'den istisnadır.

Örnek: GS A.Ş işletmesi Haziran 2014 ayında 200.000 TL'lik yurtdışı satış yapmış ve yöneticiler aynı dönemde yurtdışına gitmişlerdir (Ateş 2012 uyarlanmıştır).

<b>Tarih:</b>	<b>17.06.2014</b>		
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
760.01.002	Paz. Sat. Dağ. Giderleri	1.000	
100.01.001	Kasa Hs		1.000
<b>Açıklama</b>	İhracat binde 5 götürü gider kaydı.		

Konuyla ilgili uzmanların görüşlerine göre, ihracatçı firmanın ortak ya da yöneticileri yurtdışına çıkmasa da bu haktan yararlandığı için suiistimal edilmeye çok açık bir işlemdir.

• **Reklamasyon ( DebitNote/ CreditNote) :**

Yurt dışından gelen debitnote diğer bir deyişle malların kalitesindeki bozukluk sebebiyle ithalatçı tarafından indirim yapılması halinde aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
612.01.010	Diğer İndirimler Hs	1.500	
191.01.001	İndirilecek KDV Hs	270	
120.01.023	Alıcılar Hs		1770
<b>Açıklama</b>	<b>Reklamasyon/ Debit Note bedeli</b>		

Görüleceği gibi ihracat yapılırken KDV istisnasından yararlanan ihracatçı işletme, reklamasyon bedelinin muhasebeleştirilmesinde KDV'den tekrar yararlanabilmektedir.

• **Teşvikli Yatırım Malı Kapsamında İthalat:**

Teşvik kapsamında ithalat yapan imalatçı firmalar KDV istisnasına tabi işlem yaparak, KDV iadesi alabilirler.

Örnek: ACD A.Ş Fransa'da EVL firmasından 100.000 euro değerinde teşvikli yatırım malı kapsamında makine ithal edecektir (Kaya 2011 uyarlanmıştır).

İthalat 07.01.2015 tarihinde 1 Euro: 2.75 TL kuru üzerinden gerçekleşmiştir.

İthalata ilişkin KDV tarh, tahakkuk işlemini takiben ertelenmiştir.

Teşvik belgesine bağlanan yatırımın öngörülen şekilde gerçekleşmesinden sonra erteleme yapılan KDV terkin edilmiştir.

Bağlı bulunan vergi dairesi yatırım teşvik belgesini incelemesinden sonra ACD A.Ş'nin bankasına KDV tutarını yatırmıştır.

Kredili ithalatın, KDV ertelemesinin ve KDV iadesinin yatırılmasına ve ithalatın teşvik belgesi şartlarına uygun olmaması halinde muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılır.

Kredili ithalatın kaydı:

<b>Tarih</b>	<b>07.01.2015</b>		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
253.01.012	Tesis Makine ve Cihazlar Hs.	233.050	
136.01.002	Diğer Çeşitli Alacaklar Hs.	41950	
320.01.004	EVL İşletmesi		275.000
<b>Açıklama:</b>	<b>Makine bedeli 100.000*2.75</b>		
	<b>İthalattan doğan ertelenebilecek KDV: 41.950</b>		

ACD A.Ş'nin ödemeyeceği KDV'nin tarh, tahakkuk erteleme kaydı:

<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
192.01.001	Diğer KDV Hs.	41.950	
392.01.001	Diğer KDV Hs.		41.950
<b>Açıklama:</b>	<b>KDV'nin Tecil edilmesi.</b>		

Bağlı bulunulan vergi dairesi tarafından terkin işlemi çerçevesinde yapılan muhasebe kaydı:

<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
392.01.001	Diğer KDV Hs.	41.950	
192.01.001	Diğer KDV Hs.		41.950
<b>Açıklama:</b>	<b>KDV'nin Terkin edilmesi.</b>		

Yatırım teşvik belgesinin incelenmesinden sonra KDV iadesinin alınması:

<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
102.01.001	Bankalar Hs.	41.950	
136.01.001	Diğer Çeşitli Alacaklar Hs.		41.950
<b>Açıklama:</b>	<b>Vergi Dairesinin KDV iadesini ödemesi.</b>		

Teşvik kapsamında yapılamayan ithalat sonrası ertelenen verginin devir kayıtları:

<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
392.01.001	Diğer KDV Hs.	41.950	
360.01.005	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		41.950
<b>Açıklama:</b>	<b>Ertelenen KDV'nin ödenecek vergilere devir kaydı.</b>		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
192.01.001	Diğer KDV Hs.	41.950	
392.01.001	Diğer KDV Hs.		41.950
<b>Açıklama:</b>	<b>Ertelenen KDV'nin indirilecek KDV'ye devir kaydı.</b>		

#### **1.4. Uluslararası Ticaret İşlemlerindeki KDV'nin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Araştırma**

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın amacı, yöntemi, sınırlılıkları ve bulguları başlıklarına yer verilmiştir.

##### **1.4.1. Araştırmanın Amacı, Yöntemi ve Sınırlılıkları**

Bu araştırmanın amacı, uluslararası ticaret işlemlerinde oluşan KDV'nin sağlık sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulanabilirliğini ortaya koymaktır. Bu bağlamda 2003 yılında Manisa'da kurulan ve sağlık sektöründe silikon ayak sağlığı, örgü bandaj ve varis çorapları üreterek yurt içi ve yurtdışı pazarlarda faaliyet gösteren ABC Ortopedi San. Tic. İth. İhr. Ltd. Şirketinde bir araştırma çalışması yapılmıştır. Araştırma yöntemi seçilirken, akademik çalışmalarda yapılan benzer uygulamalar örnek alınarak, ilk olarak literatür taraması yapılmış ve başlıca nitel araştırma yöntemlerinden “Örnek Olay Çalışması” kullanılmıştır. Aynı zamanda söz konusu bu yöntem “Görüşme”, “Gözlem” ve “Doküman İncelemesi” ile desteklenmiştir.

Uygulama çalışmamızda, seçilecek bir yaklaşım çok sayıda işletmede anket soruları yardımıyla uygulama yapmak olabilirdi. Ancak cevaplayıcıların anket sorularına direnç gösterme, görüş bildirmekten kaçınma, gibi araştırmanın anlamını kaybettirecek bir tutum sergileme olasılığı gibi nedenlerle birebir görüşme tekniği uygun görülmüştür.

##### **1.4.2. Araştırmanın Gerçekleşmesi ve Bulguların Değerlendirilmesi**

Araştırmanın ilk aşamasında sağlık işletmesinin muhasebe sorumlusundan görüşme yapılabilmesi için izin alınmıştır. Yüz yüze yapılan görüşmeden sonra veriler toplanmış ve yazıya dökülmüştür. Ayrıca gözlem notları tutulmasıyla birlikte işletmenin yazılı ve basılı evrakları incelenerek bu görüşmenin daha da netlik kazanmasına çalışılmıştır.

##### **• İncelenen Firmanın İhracat İşlemlerine İlişkin Muhasebe Uygulamaları**

İncelenen firma 26.12.2014 tarihinde Almanya'da bulunan XYZ Orthopedics Company' e silikondan mavi topukluk, örgü pet ve lig destekli dizlik ile silikon stres topu satmış, mal bedeli 11.054, 00 Euro ve 1 euro 2.84 TL olmak üzere gümrükten çıkmıştır. 30.12.2014 tarihinde kordon gümrük müşavirliğinden alınan hizmet faturasında gümrük hizmetleri ve taşımacılık mesai bedeli 255,6 TL olarak gerçekleşmiştir. Mal mukabili ödeme şekli ve CFR teslim olarak tırla gönderilen ihracat ürünlerinin navlun bedeli 435 Euro, ihracat maliyeti olarak ihracat satış tutarına eklenmiştir.

Konuya ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Kordon Gümrük Müşavirliği hizmet faturası ve gümrükte çıkan fazla mesaiye ilişkin peşin ödeme dekontu yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

<b>Firma Adı</b>	<b>ABC ORT. SAN. TİC. İTH. İHR. LTD. ŞTİ.</b>		
Tarih	30.12.2014		
Fiş No	203257		
Fiş Türü	Mahsup Fişi		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
760.10.002	İhracat Giderleri	127,2	
191.01.001	İndirilecek KDV	22,9	
320.01.083	Kordon Gümrük Müşavirliği		150,1
İhracat yurtiçi güm. kom. giderleri			
Tarih	30.12.2014		
Fiş No	56885		
Fiş Türü	Mahsup Fişi		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
760.10.002	İhracat Giderleri	105,5	
320.01.083	Kordon Gümrük Müşavirliği		105,5
İhracat taşıma mesai giderleri			

İhracat Faturası ( gümrük beyannamesi) yevmiye kaydı.

<b>Firma Adı</b>	<b>ABC ORT. SAN. TİC. İTH. İHR. LTD. ŞTİ.</b>		
Tarih	26.12.2014		
Fiş No	24632		
Fiş Türü	Mahsup Fişi		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
120.99.003	Orpedo Ort. Comp.	32.650,59	
601.01.001	Silikon Mamul Satışları		22.718,14
601.01.004	Örgü Bandaj Satışları		8.696,22
601.20.001	Nakliye Gelirleri		1.236,23
DİR çerçevesinde ihracat satış yevmiye kaydı.			
Gümrük Beyanname no:223545			

Firma mal mukabili olarak gönderdiği ürünlerin bedelini ithalatçının malı teslim almasıyla tahsil edecektir. İhracat Dâhili İşleme Rejimi çerçevesinde KDV'den muaf olarak gerçekleşmiştir.

#### • İncelenen Firmanın İthalat İşlemlerine İlişkin Muhasebe Uygulamaları

Köse Plastik Ortopedi San. Tic. İth. İhr. Ltd. Şti. 12.12.2014 Tarihinde Almanya'da yerleşik Dekumed firmasına 4500 kg net 42.500 Euro tutarında, mal mukabili ve CIF teslim şeklinde silikon siparişi vermiştir. Sipariş verilen firma, üretici firma ve istenen hammaddelerin niteliklerini içeren çeki listesini de ithalat faturasına eklemiştir. Gümrükleme firması tarafından 22.12.2014 tarihinde malın gümrüğe gelmesiyle yapılan ithalat hazırlık gideri ve beyanname düzenleme bedeli fatura edilmiştir. Gümrük beyannamesinde 1 Euro 2,8405 TL olarak esas alınmıştır.

Konuya ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Gümrük hizmet bedeli faturası ve gümrükte çıkarılan Damga Vergisi ödeme dekontu yevmiye kaydı.

<b>Firma Adı</b>	<b>ABC ORT. SAN. TİC. İTH. İHR. LTD. ŞTİ.</b>		
Tarih	22.12.2014		
Fiş No	220176		
Fiş Türü	Mahsup Fişi		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
159.12.005	Verilen Sipariş Avansları	62,2	
191.01.001	İndirilecek KDV Hs	11,2	
320.01.083	Kordon Gümrük Müşavirliği		73,4
İthalat gümrük hizmetleri ve beyanname damga vergisi bedeli			
Tarih	22.12.2014		
Fiş No	12741		
Fiş Türü	Mahsup Fişi		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
760.10.002	İthalat Giderleri	55	
159.12.005	Kordon Gümrük Müşavirliği		55
İthalat Damga Vergisi Ödemesi			

İthalat Gümrük Beyannamesi (İthalat Faturası) yevmiye kaydı.

<b>Firma Adı</b>	<b>ABC ORT. SAN. TİC. İTH. İHR. LTD. ŞTİ.</b>		
Tarih	22.12.2014		
Fiş No	121121		
Fiş Türü	Mahsup Fişi		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
159.12.005	Verilen Sipariş Avansları	120.720,69	
136.01.001	Diğer Çeşitli Alacaklar Hs.	23.433,57	
320.02.008	Debumed GmbH KG		144.154,26
Gümrük beyannamesi İthalatın gerçekleştirilmesi yevmiye kaydı			



Gümrük hizmet ve tahmil tahliye bedeli gideri yevmiye kaydı.

<b>Firma Adı</b>	<b>ABC ORT. SAN. TİC. İTH. İHR. LTD. ŞTİ.</b>		
Tarih	22.12.2014		
Fiş No	220176		
Fiş Türü	Mahsup Fişi		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
760.10.002	İthalat Giderleri	232,35	
191.01.001	İndirilecek KDV Hs	41,82	
320.01.083	Kordon Gümrük Müşavirliği		274,17
	İthalat tahmil tahliye ve hizmet bedeli giderleri.		

Gümrük Firması tarafından ödenen KKDF, Ordino ve DV bedeli yevmiye kaydı.

( Gümrük çıkışı ödeme dekontu )

<b>Firma Adı</b>	<b>ABC ORT. SAN. TİC. İTH. İHR. LTD. ŞTİ.</b>		
Tarih	26.12.2014		
Fiş No	12816		
Fiş Türü	Mahsup Fişi		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
159.12.005	Verilen Sipariş Avansları (DV)	55,00	
159.12.005	Verilen Sipariş Avansları (KKDF)	7.268,52	
159.12.005	Verilen Sipariş Avansları (Ordino)	140,00	
320.01.083	Kordon Gümrük Müşavirliği		7.463,52

Kdv tarh ve tahakkuk erteleme kaydı:

<b>Firma Adı</b>	<b>ABC ORT. SAN. TİC. İTH. İHR. LTD. ŞTİ.</b>		
Tarih	30.12.2014		
Fiş No	294648		
Fiş Türü	Mahsup Fişi		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
192.01.001	Diğer KDV Hs.	23.433,57	
392.01.001	Diğer KDV Hs.		23.433,57

Bağlı bulunulan Vergi Dairesince terkin yapılmasının muhasebe kaydı:

<b>Firma Adı</b>	<b>ABC ORT. SAN. TİC. İTH. İHR. LTD. ŞTİ.</b>		
Tarih	30.12.2014		
Fiş No	19875		
Fiş Türü	Mahsup Fişi		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
392.01.001	Diğer KDV Hs.	23.433,57	
192.01.018	Diğer KDV Hs.		23.433,57

Kdv İadesinin gerçekleşmesi yevmiye kaydı:

<b>Firma Adı</b>	<b>ABC ORT. SAN. TİC. İTH. İHR. LTD. ŞTİ.</b>		
Tarih	26.01.2015		
Fiş No	125979		
Fiş Türü	Mahsup Fişi		
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
102.01.001	Bankalar Hs.	23.433,57	
136.01.001	Diğer Çeşitli Alacaklar Hs.		23.433,57

Firmaya ilişkin kayıtlarda ödemelerle ilgili kayıtların olması durumunda, fatura kesilme ve malların gümrük çıkışında baz alınan Merkez Bankası döviz kurları, tahsilat halinde ise kurların değişiklik göstermesiyle kambiyo kayıtlarına olumlu ya da olumsuz olarak geçecektir. Ayrıca ithalatta da faturanın tarafımıza beyannameyle beraber ulaşması, gümrük işlemlerinde baz alınan kur ile ödeme yaptığımız gün işlem gören döviz tutarına göre negatif ya da pozitif olarak finansa yansıtacaktır.

Firma uzun zaman ticari ilişkilerini sürdürdüğü Alman Decumedfirmasıyla arasındaki güvenli konumdan dolayı mal mukabili şeklinde çalışabilmektedir. Bu nedenle ihracatın hemen ardından tahsilât yapılmamış, yine ithalatın hemen ardından ödeme gönderilmemiştir.

Yapılan araştırma sonucunda mükellef ABC firması 42.500,00 Euro'luk (120.720,69 TL) hammaddeyi,devletçe uygulanan bir ihracat teşvik unsuru olan Dâhili İşleme Rejimi kapsamında ihracat taahhüdüyle ithal ederek gümrük çıkışında ödediği 23.433,57 TL'lik KDV tutarının iadesini, gerekli prosedürleri tamamlayarak ilgili vergi dairesinden tahsil etmiştir. Dâhili İşleme Rejimi kapsamında satışa konu olan 11.054,00 Euro (32.650,59 TL) tutarındaki ürünler de, KDV'den muaf olarak ihraç edilmiştir.

## SONUÇ

Küreselleşen dış ticaret pazarı onlarca ülke, yüzlerce ürün ve hizmetin ticarete konu edilmesine yol açmıştır. Hiçbir ülke kendine her bakımdan yeterli olamamaktadır. Gerek ulusal üretimdeki gerekse uluslararası pazardaki açıkları giderebilmenin yolu hiç kuşkusuz dış ticarettir. Bununla birlikte uluslararası piyasalardaki bu hız ve gelişimin bir sonucu olarak pek çok kavram ve

işlem sürekli güncellenmektedir. Değişim bir yandan olumlu sonuçlar yaratırken diğer yandan da önemli bilgi kirliliği, sermayenin uluslar üstü dolaşımı sonucu ülkelerin ve devletlerin güven kaybı gibi maliyetleri de ortaya çıkarmaktadır.

Uluslararası pazardan daha fazla pay alabilmek için kıyasıya rekabete giren tarafların çeşitli faktörleri göz önünde bulundurarak, uluslararası olabilmek yolunda kaynakların daha etkin kullanımının gerekliliğini, risklerin ve faydalanılacak bileşenlerin irdelenmesiyle bu çerçevede yer alan özellikli durumların varlığına ışık tutmaktadır. Güçlü olan ve pazardaki diğer satıcılarla maliyet, müşteri memnuniyeti, fiyatlar, dağıtım ve pazarlama faaliyetlerinde fark yaratabilen işletmeler bu yarışta başarı sağlayabileceklerdir.

Dış ticaret işlemleri üç temel esasa dayanmaktadır. Bu esaslar tarafların yükümlülükleri çerçevesinde anlaşma yaptıkları ve maliyetlerde önem taşıyan eden teslim şekilleri, muhasebeleştirilmede kullanılacak olan objektif özellikli belgeler ve ödeme türleridir. Dış ticaretteki en büyük risk mal bedelini tahsil edememekle birlikte özellikle ülkemizde kur belirsizliği ihracatı oldukça olumsuz etkilemektedir. İthalatçı ve ihracatçılar risklerini minimize edecekleri ödeme şekilleri ile finans kaynaklarını yönetmeyi istemektedirler. Ancak işletmenin ödeme şekilleri seçiminde ticari teamül, karşı firmayı tanıma süreci ve pazarlık gücünün önemi mutlak belirleyici olan unsurlardır.

Muhasebe uygulamalarında toplumun çıkarları gözetilerek üretilen bilgilerin tarafsız, dürüst ve gerçeğe uygun olmasını amaçlanmıştır. İşletmenin sürekliliğinin sağlanması ve finans olanaklarından yararlanılması ilgili özel ve tüzel kişiliklere, doğru ve açık raporlama yapılabilmesi için bilgi düzeni oluşturulması muhasebenin uygulamaların da büyük önem taşımaktadır. Bu bilgi düzeninin anlaşılabilir ve yeterli açıklıkta hazırlanması, ulusal ve uluslararası finans pastasından pay alabilmek yolunda mihenk taşlarından biridir. Finansal raporların hazırlanmasında taban yapı olan Tekdüzen Muhasebe sistemi; işletmelerin yurt içi ve yurt dışı faaliyetlerini ayrı ayrı izlemeye müsait olup, ihracat ve ithalata ilgili KDV işlemlerinin muhasebeleştirilmesini ise 192 Diğer KDV ve 392 Diğer KDV Hesaplarında izlemeye tahsis etmiştir.

Uluslararası pazarda faaliyet göstermek isteyen bir işletme mali yılın daha en başındayken dış ticarete kullanılacak yardımcı hesaplarda düzenleme yapmalıdır. Dönem için de işlem görmüş hesaplara, akışı bozan yeni hesap eklemek hem zor hem de sağlıklı bir işleyiş olmamaktadır. Bu noktadan hareketle ilgililere sunulan bilgilerde anlaşılabilir, tutarlı ve geçmiş yıllarla karşılaştırılabilen raporlamalar yapılabilmesi açısından zaman olgusu oldukça stratejik bir öneme sahiptir. Bir diğer önemli konu ise ihracatı teşvik eden tam istisnaların araştırılmasıyla yararlanılabilecek devlet yardımlarının koşullarına uygun duruma gelmek için kurumsallaşma ve gelişimin önemini kavramaktır.

## **KAYNAKÇA**

- AKIN, H. (2014). Dış Ticaret Bizim İşimiz, Elma Yayınevi, 135-509
- ATEŞ, K. (2012). 700 Konuda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi, Hipotez Yayınları, s.155-162
- BAĞDATLI, E.(2010). Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi Bütünleşik Sistem İçerisinde Uygulaması, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, s.25-26
- CANITEZ M. , “Gümrük Mevzuatı”, TC Anadolu Üniversitesi, Yayın No:2624, 1. Baskı, Eskişehir- 2012, s.30
- ÇITAK, E. (2010). Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, İSMMO Yayınları, Sunum, s.5-7
- DURUKANOĞLU, N. (2007). Dış Ticaret Dünyası, Beta Basın Arşiv, İstanbul, s.117

KARAGÜL, M.; İLTER B. (2010) Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi Teori ve Uygulama, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, s.2-35

KAYA, F. (2011) Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, Beta Yayınları, 83-361

KOLÇAK M.; BİLİCİ N.; NAKTİYOK Y.(2014). Dış Ticaret İşlemleri Nedeni İle Oluşan KDV Ve ÖTV'nin Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, İSMMO yayınları, Mart-Nisan, s.1-35

MELEMEN, M. (1997). Uygulamalı Pratik Dış Ticaret İşlemleri, Der Yayınları, İstanbul, s.11

ÖZCAN, Z. (2012)İhracat ve İhraç Kayıtlı Satışlar”, Seçkin Yayınları, Nisan,s. 3-7

Resmi Gazete, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

SANVER, E. (2010). Dış Ticaret İşlemleri, Bizim Repro Ofset Matbaacılık, Bursa: 14-21

YILMAZ, A. (2015). Uluslararası Ticaret Yer Alan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Projesi, İzmir, s.6

<http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-ihracat-rehberi-gerekli-belgeler.html> , Erişim Tarihi: 18.01.2015

[http://www.abigem.org/appmanager/tr/portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageKobiUluslararası&nodeName=KobiUluslararası\\_10](http://www.abigem.org/appmanager/tr/portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageKobiUluslararası&nodeName=KobiUluslararası_10) , Erişim Tarihi:18.01.2015

<http://www.ito.org.tr/wps/portal/> , İthalat'ın püf noktaları, Erişim Tarihi: 21.01.2015