

163943

**ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNDE
İHRACATA YÖNELİK İŞLEMLER VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Arş. Grv. A. Banu BAŞAR

Doktora Tezi

Eskişehir-2002

**Aracılık
Merkezi**

ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNDE İHRACATA YÖNELİK İŞLEMLER VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ayşe Banu BAŞAR

DOKTORA TEZİ
İşletme Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Yılmaz BENLİGİRAY

Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Mart 2002

DOKTORA TEZ ÖZÜ

ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNDE İHRACATA YÖNELİK İŞLEMLER VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ayşe Banu BAŞAR

İşletme Anabilim Dalı (Muhasebe)

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mart 2002

Danışman: Prof. Dr. Yılmaz BENLİGİRAY

Aracı ihracat şirketleri, imalatçı işletmelerin yerine bir ülkenin ürünlerini başka bir ülkeye ihraç eden uzmanlaşmış şirketlerdir. Bu şirketler yurt içindeki imalatçılarla yabancı alıcılar arasında bağlantı kuran bağımsız hizmet işletmeleridir ve genellikle rekabet halinde olmayan imalat işletmelerinin özel satış bölümü şeklinde işlev görürler. Çeşitli ülkelerde bu şirketlere farklı adlar verilmesine rağmen bu şirketler pazar araştırması, yükleme ve nakliye, tanıtım, dokümantasyon, finans gibi benzer işlevleri yerine getirirler. Bu işlevler arasında pazar araştırması ve tanıtım aracı ihracat şirketleri açısından önemli bir konuma sahiptir; çünkü bu işlevler, şirket açısından rekabet avantajı elde etmede önemli maliyet kalemlerini oluşturmaktadır. Pazar araştırması ve tanıtıma ilişkin olarak söz konusu olabilecek giderler, Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabında muhasebeleştirilebilir. Aracılı ihracat süreci, aracı ihracat şirketi ile imalatçı arasında imzalanan sözleşme ile başlar. Aracı, ihraç edilecek malları imalatçıdan satın alır ve teslim şekline bağlı olarak ihraç fiyatını belirleyerek malları ihraç eder. İhracat işlemleri ile ilgili olarak yapılacak kayıtlar bütün ödeme yöntemlerinde benzer nitelikte olmakla beraber temel farklılıklar ihracat bedellerinin tahsilinde ortaya çıkmaktadır. Ayrıca ihracat işlemleri Katma Değer Vergisinden istisna olduğu için aracı ihracat şirketleri yüklenmiş oldukları KDV'yi devletten iade olarak almaktadırlar.

ABSTRACT

ACCOUNTING PROCEDURES FOR EXPORT OPERATIONS IN EXPORT INTERMEDIARY FIRMS

Ayşe Banu BAŞAR

İşletme Anabilim Dalı (Muhasebe)

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mart 2002

Danışman: Prof. Dr. Yılmaz BENLİGİRAY

Export intermediary firms are the specialized firms that market one country's products abroad on behalf of manufacturers and suppliers. They are independent service firms connecting domestic manufacturers and foreign buyers and often act as the exclusive sales department for noncompetitive manufacturers. Although these firms take different names in various countries, these firms have similar functions such as, market research, loading and transporting, promotion, documentation, and finance. Among these functions, market research and promotion has an important place; because, these are important cost items for obtaining competitive advantage. Market research and promotion costs can be charged in Marketing Sales and Promotion Costs. Export process begins with intermediary contract which is signed between manufacturer and the export intermediary. The intermediary buys the export good from the manufacturer, determines the export price according to the delivery terms and then exports the goods. The accounting records for export transactions are similar for payment terms, but the main differences may arise according to the procedures for export receivables. Exports also form an exception for V.A.T. The export intermediaries receive V.A.T returns from the which they have been charged before the export.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Ayşe Banu BAŞAR'ın "Aracı İhracat Şirketlerinde İhracata Yönelik İşlemler ve Muhasebeleştirilmesi" başlıklı tezi 25 Ocak 2002 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Yılmaz BENLİGİRAY
Üye : Prof.Dr.Halim SÖZBİLİR
Üye : Prof.Dr.Ali KARTAL
Üye : Doç.Dr.Kerim BANAR
Üye : Yrd.Doç.Dr.Murat AZALTUN

Prof.Dr. Ömer Zühü ALTAN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ARACILI İHRACAT SİSTEMİ VE ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİ

1. İHRACATIN ÜLKE EKONOMİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ.....	4
2. ARACILI İHRACAT SİSTEMİ VE DÜNYADAKİ GELİŞİMİ.....	6
2.1. Aracılı İhracat Sistemi.....	6
2.2. Aracılı İhracat Sisteminin Dünyadaki Gelişimi	7
3. DÜNYADAKİ ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİ.....	10
3.1 İhracat Yönetim Şirketleri	10
3.1.1. Acente Şeklinde Çalışan İhracat Yönetim Şirketleri	11
4.1.2. Dağıtıcı Şeklinde Çalışan İhracat Yönetim Şirketleri	11
3.2. Genel Ticaret Şirketleri.....	13
4. ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNİN İŞLEVLERİ.....	15
4.1. İşlem Yaratan Hizmetler	15
4.2. Fiziksel Uygulamaya İlişkin Hizmetler.....	16
5. ARACILI İHRACAT SİSTEMİNDE TARAFLARIN SEÇİMİNE İLİŞKİN KRİTERLER VE İŞLEM MALİYETİ YAKLAŞIMI.....	18
5.1. Üreticinin Aracı İhracatçıyı Seçme Kriterleri.....	18
5.2. Aracı İhracat Şirketinin Üreticiyi Seçme Kriterleri.....	18
5.3. İşlem Maliyeti Yaklaşımı.....	19
6. ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNİN ÖRGÜTLENME BİÇİMİ.....	22
7. ARACILI İHRACAT SİSTEMİNİN ÜSTÜN VE ZAYIF YÖNLERİ	24

7.1. Aracılı İhracat Sisteminin Üstün Yönleri	24
7.2. Aracılı İhracat Sisteminin Zayıf Yönleri	25
8. TÜRKİYE'DE ARACILI İHRACAT SİSTEMİNİN GELİŞİMİ VE ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİ	26
8.1. Türkiye'de Aracılı İhracat Sisteminin Gelişimi	26
8.2. Dış Ticaret Sermaye Şirketleri.....	26
8.3. Çok Ortaklı Şirketler	30
8.4. Sektörel Dış Ticaret Şirketleri	30
9. TÜRKİYE'DE ARACI ŞİRKETLERİN SAĞLADIĞI YARARLAR	32
10. TÜRKİYE'DE ARACILI İHRACAT ŞİRKETLERİNİN İŞLEVLERİ.....	35
10.1 Pazarlama İşlevi	35
10.2 İhracat İşlevi.....	35
10.3 Finansman İşlevi.....	36
10.4 Teknik İşlemler İşlevi.....	37
11. TÜRKİYE'DE ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNE SAĞLANAN BAŞLICA TEŞVİK VE DESTEKLER.....	37
11.1 Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Gümrük Muafiyetli İthalat	37
11.2 Eximbank Kredileri.....	38
11.3. Devlet Yardımları Çerçevesinde Sağlanan Destekler	39
11.4 KDV İadesi.....	42

İKİNCİ BÖLÜM

ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNİN İHRACATA YÖNELİK İŞLEVLERİNE İLİŞKİN GİDERLER VE FİYATLANDIRMA

1. ARACI İHRACAT SÖZLEŞMESİNİN HAZIRLANMASI.....44
2. İHRACATA YÖNELİK PAZAR ARAŞTIRMASI VE OLUŞAN GİDERLER....	46
2.1. Pazar Araştırması Şekilleri	47
2.1.1. Masa Başı Araştırma.....	48
2.1.2. Alan Araştırması	49

2.2. Pazar Araştırmasına İlişkin Giderler	50
3. ARACI İHRACAT ŞİRKETİNE MAL TESLİMLERİ.....	56
4. İHRACAT İŞLEMLERİNE YÖNELİK FİYATLANDIRMA	57
4.1. Fiyat Faktörleri	58
4.1.1. Kontrol Edilebilen Fiyat Faktörleri.....	59
4.1.2. Bağımsız Fiyat Faktörleri	60
4.2. Fiyatlandırma Yöntemleri	60
4.2.1. Maliyete Göre Fiyatlandırma	61
4.2.2. Talebe Göre Fiyatlandırma	62
4.2.3. Rekabete Göre Fiyatlandırma	62
4.3. Fiyatlandırmada Döviz Kuru Etkisi	62
4.4. Uluslararası Teslim Şekilleri.....	63
4.5. Aracı İhracat Şirketlerinde İhraç Fiyatının Belirlenmesi.....	65
4.6. Transfer Fiyatı.....	70
5. İHRACATTA YURTDIŞI TANITIM FAALİYETLERİ VE TANITIM GİDERLERİ.....	72
5.1.Yurt Dışı Tanıtım Faaliyetleri	73
5.2. Tanıtım Giderleri	75
6. İHRACAT SÖZLEŞMESİ.....	78
7. İHRACATTA TAŞIMA İŞLEMLERİ VE İLGİLİ GİDERLER.....	80
7.1. Taşımanın Fiyatlandırması	82
7.2. Taşıma Giderleri ve Bileşenleri.....	83
8. AMBALAJLAMA VE AMBALAJLAMA GİDERLERİ	87
9. DEPOLAMA VE DEPOLAMA GİDERLERİ.....	90

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNDE İHRACAT İŞLEMLERİ MUHASEBESİ VE İHRACATTA KDV İSTİSNASI

1. DIŞ TİCARETTE ÖDEME ŞEKİLLERİ	91
1.1. Peşin Ödeme.....	92
1.2. Mal Mukabili Ödeme – Açık Hesap.....	93
1.3. Vesaik Mukabili Ödeme	94
1.4. Kabul Kredili Ödeme.....	95
1.5. Akreditifli Ödeme	95
2. ÖDEME ŞEKİLLERİNE GÖRE İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	99
2.1. Peşin Ödemeli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	100
2.2. Mal Mukabili İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	106
2.3. Vesaik Mukabili İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	108
2.4. Kabul Kredili Ödeme Yöntemine Göre İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	108
2.5. Akreditifli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	109
3. İHRACAT BEDELİ DÖVİZLERİN YURDA GETİRİLİŞLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİMESİ.....	111
3.1. İhracat Bedeli Dövizlerin Yurda Getirilişlerine İlişkin Yasal Düzenlemeler.....	111
3.2. Yurt Dışında Kalan İhracat Bedeli Dövizlerin Hesaplarda İzlenilmesi.....	113
3.3. İhracat Bedeli Dövizlerin Yurda Getiriliş Şekillerine Bağlı Olarak Muhasebeleştirilmesi.....	115
3.3.1. İhracat Bedelinin %70'inin 90 Gün İçinde Yurda Getirilmesi Durumu.....	115

3.3.2 Bedelin Tamamının 180 Gün İçinde Yurda Getirilmesi Durumu.....	116
3.3.3. İhracat Bedelinin %70 lik Kısmından Daha Az Bir Kısmının 180 Gün İçinde Yurda Getirilmesi Durumu.....	117
4. İHRACATTA KDV İSTİSNASI.....	118
4.1. İhracat Teslimlerinde KDV İstisnası.....	118
4.2. İhraç Kaydıyla Mal Teslimlerinde Tecil- Terkin Uygulaması	119
4.2.1. İhraç Kaydıyla Tecil Terkin Kapsamında Mal Teslim Edebilecekler ...	121
4.2.2. İhraç Kaydıyla Teslimlerde İmalatçının Tanımı.....	122
4.2.3. İhraç Kaydıyla Teslimlerde İade Edilecek KDV'nin Hesabı.....	123
4.3. İhracat İstisnasında Katma Değer Vergisinin İadesi.....	126
4.3.1. KDV İadesi İçin Zorunlu Koşullar	126
4.3.2. KDV'nin İndirim Yoluyla Arındırılması.....	128
4.3.3. İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İade	129
4.3.3.1. Mahsup Yoluyla İade	129
4.3.3.2. Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakden İadeler.....	130
4.3.3.3 Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İadeler.....	131
4.3.4 Teminat Karşılığı İade	131
4.3.5 Vergi İnceleme Raporu ile İade	132
4.4. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV Uygulaması.....	133
4.5. KDV İade Taleplerinin YMM Tarafından İncelenmesi	134

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE’DE FARKLI ŞEKİLDE FAALİYET GÖSTEREN İKİ AYRI ARACI
İHRACAT ŞİRKETİNİN İHRACAT FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN İNCELENMESİ

1. AMAÇ VE KAPSAM.....	139
2. OSP DIŞ TİCARET A.Ş.....	140
2.1. İşletmenin Tanıtımı.....	140
2.2. OSP Dış Ticaret A.Ş.’de İhracat İşlemlerine İlişkin Faaliyetler ve Muhasebeleştirilmesi	144
2.2.1. Pazar Araştırması.....	145
2.2.2. Pazar Araştırması Giderleri.....	146
2.3. OSP’ye Mal Teslimleri.....	147
2.4. İhracata Yönelik Fiyatlandırma.....	149
2.5. OSP’de İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	150
2.6. KDV İadeleri	154
3. EGS DIŞ TİCARET A.Ş.....	155
3.1. İşletmenin Tanıtımı.....	155
3.2. EGS Dış Ticaret A.Ş’de İhracat İşlemlerine İlişkin Faaliyetler ve Muhasebeleştirilmesi	159
3.2.1. EGS’ye Kaydi Mal Teslimleri	160
3.2.2. İhracat İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi	162
3.3. KDV İadeleri	168
SONUÇ	171
KAYNAKÇA.....	178

TABLOLAR VE ŞEKİLLER LİSTESİ

Tablo 1: Aracı İhracat Şirketlerinin Global Dağılımı	9
Tablo 2: OSP Dış Ticaret A.Ş.'nin Ortaklarının Dağılımı.....	142
Şekil 1 : Bir Aracı İhracat Şirketi İçin Geçerli Olabilecek Organizasyon Şeması	23
Şekil 2 : Fiyatlandırma Modeli	70
Şekil 3 : OSP Dış Ticaret A.Ş.'nin Organizasyon Şeması	143
Şekil 4 : EGS Dış Ticaret A.Ş.'nin Organizasyon Şeması	157

GİRİŞ

Birçok işletme dış pazarlarla ilgili bilgi ve deneyim eksikliği nedeniyle ihracat işlemlerini başarılması zor ve riskli bir iş olarak görmekte ve bu nedenle de ihracat yapmaktan kaçınmaktadırlar. Oysa, ihracat günümüzde hem gelişmekte olan hem de gelişmiş ülkeler açısından çok önemli bir konuma sahiptir. İhracatın artması bir ülkedeki milli geliri çoğaltarak kalkınmaya destek olurken, ülkedeki döviz darboğazını da ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle bir ekonomide ihracat artışı ile kurulu kapasite tam olarak kullanılabilir ve üretimde ölçek ekonomilerinden faydalanma olanağı doğar. Birçok ülkede ihracatı arttırabilmek için geliştirilen yollar arasında en başarılı olanlardan biri de dış ticaret konusunda kurulan büyük ve uzman aracı şirketlerden yararlanmaktır. Dış ticaretin uzmanlaşma gerektiren bir alan olması nedeniyle tek başlarına ihracat yapamayan firmaların yurt dışına açılabilmesi, ancak bu konudaki güçlü kuruluşlarla çalışmalarıyla mümkün olacaktır.

Aracı ihracat şirketleri birbirleriyle rekabet halinde olmayan birçok imalatçı işletmenin ihracat bölümü şeklinde işlev gören uzmanlaşmış firmalar şeklinde tanımlanabilir. Bu şirketler, müşterilerine pazar araştırması, dağıtım, reklam ve tanıtım gibi pek çok hizmet sunarlar. Dünyada bu tür aracı şirketler ile ihracat uygulamasının ağırlıklı olarak, Japonya, Brezilya, Güney Kore, Tayvan, ABD, Çin, Tayland ve Türkiye’de bulunduğu görülmektedir.

Tarihi açıdan bakıldığında aracı ihracat şirketleri global ticaretin genişlemesine yardım edici bir rol oynamakla birlikte; bu şirketlerin belirli ülkelerdeki örgütlenme şekli, işleyiş farklılıkları ve ihracat süreci ile ilgili verdikleri hizmetler çok az bilimsel çalışmaya konu olabilmektedir. Hatta bu şirketlerin işlevleri ile ilgili muhasebe uygulamalarının nasıl olması gerektiği konusunda makale, kitap ve araştırma sayısı son derece sınırlıdır. Belirtilen türdeki çalışmaların azlığı Türkiye’de modelin tam olarak anlaşılmasına neden olmakta ve bu durum dış ticaret şirketlerinin faaliyet şekillerini

tartışılır hale getirmektedir. Bu şirketlerin işleyiş şekillerindeki farklılıklara bağlı olarak da muhasebe işlemleri sonucu elde edilen bilgilerde de farklılıklar oluşmakta ve bu nedenle faaliyet sonuçlarının karşılaştırılması güçleşmektedir. Bu nedenle bu çalışmada bir aracı ihracat şirketinde, ihracat işlevlerinin ve buna bağlı oluşabilecek giderlerinin neler olması gerektiği incelenecek ve daha sonra ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ele alınacaktır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Aracılı İhracat Sistemi ve Aracı İhracat Şirketleri adlı birinci bölümde, ilk önce aracılı ihracat sistemi ve dünyadaki gelişimi ayrıntılı olarak ele alınmış, daha sonra dünyadaki aracı ihracat şirketleri ve işlevleri incelenmiştir. Daha sonra Türkiye’de aracılı ihracat sisteminin gelişimi ve aracı ihracat şirketleri ve bu şirketlerin Türkiye’ye sağladığı yararlar üzerinde durulmuş, bu şirketlerin işlevleri ve bu şirketlere sağlanan başlıca teşvik ve destekler incelenmiştir.

Aracı İhracat Şirketlerinin İhracata Yönelik İşlevlerine İlişkin Giderler ve Fiyatlandırma adlı ikinci bölümde, aracı şirketin bir ihracat işlemi ile ilgili olarak neler yapması gerektiği göz önünde bulundurularak aracı ihracat sözleşmesinin hazırlanmasından itibaren, ihracata yönelik pazar araştırması ve bu sırada oluşan giderlerin neler olabileceği incelenmiştir. Böylece hedef pazara ihraç edilecek belirli bir ürün ya da ürün grubu ile ilgili bilgilerin elde edilmesi ve bu bilgilerin ürün ve hizmetlerle ilgili pazarlama performansını geliştirici çalışmalar sırasında kullanılması sırasında ne tür giderlerin söz konusu olabileceği araştırılmaya çalışılmıştır. Daha sonra ihraç edilecek ürüne yönelik fiyatlandırma esasları üzerinde durularak teslim şekillerine göre fiyatın nasıl belirlendiği, ithalatçı ile yapılan ihracat sözleşmesi ve malların ithalatçıya gönderilmesi ile ilgili nakliye, depolama ve paketleme giderlerinin nelerden oluşabileceği incelenmiştir. Çalışmada ayrıca yurt dışındaki müşterilerin aracı şirketin ihraç ettiği malı satın almaları için ikna edilmelerine yönelik olarak aracı şirket tarafından yapılacak tanıtım faaliyetleri ve bu sırada oluşabilecek giderler ve nasıl muhasebeleştirilebileceği ele alınmıştır.

Çalışmanın İhracat İşlemleri Muhasebesi ve İhracatta KDV İstisnası adlı üçüncü bölümünde ilk önce ödeme şekillerine göre ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile

mal bedelinin yurt dışından gelmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili esaslar incelenmiştir. Daha sonra ihracatta KDV istisnasının esasları incelenmiş ve aracı ihracatçılara yapılacak KDV iadeleri ele alınmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise, diğer bölümlerde ortaya konan bilgiler ışığı altında Türkiye’de aracı ihracat şirketlerinin ihracat işlemlerine yönelik muhasebe uygulamalarının nasıl gerçekleştirildiği incelenmiştir. Bu incelemede Türkiye’de faaliyet gösteren aracı ihracat şirketlerinin iki farklı şekilde ihracat işlemlerini gerçekleştirdiği saptanmış ve her iki türdeki işleyiş şeklinin uygulama çalışmasında yer almasına karar verilmiştir. Bu nedenle iki farklı şirkette uygulama çalışması yapılmıştır. Bunlardan birincisi aktif ihracat yapan ve Ankara’da faaliyet gösteren OSP Dış Ticaret A.Ş., diğeri ise pasif ihracat yapan ve İzmir’de bulunan EGS Dış Ticaret A.Ş.’dir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ARACILI İHRACAT SİSTEMİ VE ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİ

1. İHRACATIN ÜLKE EKONOMİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Ülkeler arasında çok çeşitli alanlarda bir çok ilişki bulunmaktadır. Ancak bu ilişkiler içinde en canlı ve ülke ekonomileri açısından en önemli olanlarından birisi, kendisini mal ve hizmet alımı satımı şeklinde gösteren ticari ilişkilerdir. Önceleri sınırlı sayıda mal ve hizmet alım satımından oluşan dış ticaret, zaman içinde yaşanan değişimler sonucunda çok yönlü boyutlar kazanmış ve bunun sonucu olarak da günümüzde ekonomik ilişkilerin en önemli parçası haline gelmiştir.

Dış ticaret, farklı ülkelerin ekonomik birimleri arasında mal ve hizmetlerin değişimi olarak tanımlanmaktadır¹. Her türlü ticaretin amacı kâr elde etmek olduğuna göre, ülkeler de bu mal ve hizmet hareketlerinin sonucunda ekonomilerinin olumlu yönde etkilenmesini sağlama amacını gütmektedirler. Dış ticaret, ithalat ve ihracat hareketlerinin toplamından oluşmaktadır. Dolayısıyla daha geniş bir kavram olan uluslararası ekonomik ilişkilerin içerisine giren sermaye ve teknoloji hareketleri dış ticaretin konusuna girmez.²

Dış ticaretin ülkelerin gelişme ve kalkınma sürecinde başlıca iki önemli rolü bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, ekonomik gelişme çabalarının gerektirdiği ithalatı gecikmelere yol açmaksızın karşılama, yani dış ödeme gücünü sağlamaktır. Diğeri ise,

¹ Miltiades Chacholiades, *International Economics* (New York: McGraw – Hill International Editions, 1990), s. 4.

² M. Vefa Toroslu, *Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi* (İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1999), s. 1.

dış ticaretin ülkenin ekonomik yapısındaki köklü değişikliğe uygun olarak yeniden şekillendirilmesidir.³

Dış ticaretin ülke ekonomisi içindeki yerini değerlendirmek için dış ticaret hacminin gayri safi milli hasılaya oranını incelemek gerekir. Bu oranlarda zaman içinde meydana gelen değişmelerin incelenmesi ve bu oranların başka ülkelere ait oranlarla karşılaştırılması, ülkede dış ticaretin değerlendirilmesi olanağını verecektir.⁴ Dış ticaretin gayri safi milli hasıla içinde küçük bir paya sahip olması, dış ticaretin ulusal gelirdeki artışa paralel bir artış gösteremediğinin bir göstergesidir. Özellikle az gelişmiş ülkelerin kalkınmalarında ithalatın belirli ve önemli bir yeri bulunmaktadır. İthalat olanaklarını ise, ülkenin ihracat kapasitesi önemli ölçüde etkilemektedir.⁵

Gelişen ülkelerin çoğu ekonomik kalkınmalarının başlangıcında *ithal ikamesi politikası* uygulamışlardır. Uzun süreli dönemler sonunda bu politikanın amaçlanan uygun büyüme oranını tam olarak gerçekleştirememesi nedeniyle, birçok ülke tarafından ekonomik gelişme için daha kalıcı bir politika olarak *ihracatın genişletilmesi politikasının* benimsendiği ve giderek artan oranda uygulandığı görülmektedir. Bununla beraber, endüstrileşmiş ve özellikle gelişen ülkeler yönünden ihracatın genişletilmesi politikasında amaçlanan sonuçların gerçekleştirilmesi için; dış pazarların sürekli izlenerek değerlendirilmesi, ihracat ürünlerine yönelik sürekli bir talebin oluşturulması, ihracata yönelik ürünlerin üretimine yönelik destek kaynaklarının hareketlendirilmesi, dış pazarlarda teknolojik yeniliklerin ve gelişmelerin etkisi ile sürekli olarak değişim ve gelişme gösteren üretim ve pazarlama olanaklarına hızla uyum sağlanabilmesi ve bu olanaklardan yararlanabilecek dinamik pazarlama çabalarını kapsayan planların belirlenebilmesi gibi zorunlu koşullar bulunmaktadır.⁶

Bir ülkede ihracatın artması, ekonomik gelişmeye iki yönden katkıda bulunur. İhracat artışı, milli geliri çoğaltarak dolaysız olarak kalkınmayı olumlu yönde etkilerken, döviz

³ Necdet Serin, "Dış Ticaret ve Dış Ticaret Politikası" Türkiye Ekonomisi Yayına Hazırlayan: Ahmet Şahinöz, (Ankara: Turhan Kitabevi, 1998, s. 321).

⁴ Hüseyin Şahin, Türkiye Ekonomisi- Tarihsel Gelişimi, Bugünkü Durum Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, (Bursa: Ezgi Kitabevi, 1997), s. 281-282.

⁵ Mete Oktav, Alican Kavas, Mustafa Tanyeri, İhracatın Geliştirilmesi ve Ortak Pazarlama Grupları, (Ankara: TOBB Yayınları, 1992), s. 44.

⁶ Aynı, s. 26

darboğazını ortadan kaldırmak suretiyle ekonomik kalkınmaya destek olur. Bu nedenle bir ekonomide ihracat artışı ile ülkede kurulu kapasite tam olarak kullanılabilmekte ve üretimde ölçek ekonomilerinden yararlanma olanağı doğmaktadır.⁷

2. ARACILI İHRACAT SİSTEMİ VE DÜNYADAKİ GELİŞİMİ

İhracatın ekonomik gelişme sürecindeki öneminin anlaşılması ve dünyadaki küreselleşme eğilimlerinin artması sonucu birçok ülkedeki yerli firmalar, kendi ürünlerini ihraç etme konusunda büyük sıkıntılarla karşılaşmışlardır. Bununla beraber kaynak yetersizliği ve yurt dışında etkin satış için deneyim eksikliğine bağlı olarak üreticiler ihracat departmanları oluşturmaya başlamışlardır.⁸ Büyük üreticiler genellikle geniş çaplı ihracat faaliyetlerini kendi bünyelerinde gerçekleştirmek için gerekli kaynaklara sahipken çoğu küçük ve orta ölçekli işletmelerde durum tam tersidir. Birçok küçük ve orta ölçekli işletme, kısıtlı kaynaklar ve yabancı pazarlar hakkında bilgi eksikliğinin yanında aynı zamanda uluslararası satışları çevreleyen belirsizlik ve risk nedeniyle de ihracat faaliyetlerinden çekinmektedirler. Bu nedenle aracı ihracat şirketlerinin bağlantıları, deneyimleri, ihracat işlemlerinde uzmanlaşmış olmaları ve işlem hacimlerinin çok büyük olması nedeniyle bu şirketlerin yabancı müşterileri bulup onlarla ihracat anlaşması yapmaları en etkin yol olarak görülmektedir. Bu nedenle ihracat aracılarının ihracat faaliyetlerindeki girişimci rollerinin çok iyi anlaşılması gerekmektedir.⁹

2.1. Aracılı İhracat Sistemi

Aracılı ihracat, ihracat konusu malın, imalatçısı ya da tedarikçisi tarafından aracı ihracat şirketine yurt içinde tesliminin yapılması ve ihracatçı şirket tarafından da ihracatının gerçekleştirilmesi işlemi olarak tanımlanabilir.

⁷ Rıdvan Karluk, **Türkiye Ekonomisi: Tarihsel Gelişim Yapısal ve Sosyal Değişim** (İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 1999), s.450.

⁸ Robert W. Haigh "Thinking of Exporting ? Export Management Companies Could be The Answer," **Colombia Journal of World Business**. Vol. 29 Issue: 4 (Winter 1994), s.66.

⁹ Mike W.Peng, Charles W.L.Hill, Denis Y.L.Wang, "Schumpeterian Dynamics Versus Williamsonian Considerations: A Test of Export Intermediary Performance," **Journal of Management Studies**. Vol 37, Issue 2 (March 2000), s. 168.

Bazı kaynaklarda aracı işletmenin ihracat işlemini sadece kaydi olarak gerçekleştirdiği savunulmaktadır¹⁰. Ancak, aracılı ihracatı gerçekleştiren aracı şirketlerin yurt dışındaki benzerlerine bakıldığında bu şirketlerin çoğu işlevleri itibarıyla ihracat işlemini fiilen gerçekleştirdikleri anlaşılmaktadır.

Verilen bu tanımdan hareket ederek ihracat aracıları ise, birbirleriyle rekabet halinde olmayan birçok üretici işletmenin ihracat bölümü şeklinde işlev gören, uzmanlaşmış firmalar şeklinde tanımlanabilir. Bütün dünyada tüccar (trader) olarak da bilinen bu işletmeler, bir ülkedeki yerli üreticilerle yabancı alıcılar arasında bağlantı kuran bir grup, girişimci hizmet işletmeleridir.¹¹ Dolayısıyla aracı ihracat şirketleri dendiğinde kendileri tarafından üretilmeyen malları yurt dışı pazarlara ihraç eden şirketler anlaşılmalıdır.¹²

Aracılar, başka hiçbir şekilde bağlantı kuramayacak bireyler ve işletmeler arasında bağlantı kurarak çok önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Böyle bir işlev, özellikle alıcılar ve satıcılar arasında kültürel ve coğrafi farklılıkların bulunduğu ihracat faaliyetlerinde büyük önem taşımaktadır.¹³

2.2. Aracılı İhracat Sisteminin Dünyadaki Gelişimi

Aracılar, ekonomi tarihinin en başından beri var olmalarına karşılık, ihracat aracılarının kabul edilen ilk gelişimi, East India Company'nin Hindistan ticaretini tekelleştirmek için Londra'da kraliyet berati almasıyla başlamıştır. Benzer ticaret şirketleri kolonileşme döneminde Birleşik Krallık, Hollanda, Fransa ve diğer Avrupa ülkelerinde de kurulmuştur. Aynı zamanda ABD'nin ilk kuruluş yıllarında eski dünyaya ihracatı gerçekleştiren ve Pasifik kıyıları ve Latin Amerika gibi bölgelerde yeni pazarların gelişimine öncülük eden Yankee Traders adı verilen aracılardan önemli ölçüde etkilenilmiştir. Bu ilk ihracat aracıları, uluslararası ticaretin büyük ölçüde kısıtlı, ilkel ve

¹⁰ Seyit Ahmet Baş, Yusuf Akay "İhracat IV" *Vergi Dünyası*. Sayı 207, (Kasım 1998), s. 93.

¹¹ Mike Peng, Anne Ilinitich, "Export Intermediary Firms: A Note on Export Development Research," *Journal of International Business Studies*. Vol.29, Issue 3, (Third Quarter, 1998), s.610.

¹² George I. Balabanis, "Antecedents of Cooperation, Conflict and Relationship Longevity in an International Trade Intermediaries' Supply Chain," *Journal of Global Marketing*. Vol.12(2),1998, s. 27.

¹³ Peng, Hill, Wang, a.g.e, s.168.

riskli olduğu dönemlerde küresel ticaretin ölçeğini ve faaliyet alanını önemli ölçüde genişletmişlerdir.¹⁴

Avrupa'daki Ticaret Evlerini model alarak 1800'lü yılların sonlarında Mitsui ve Mitsubishi gibi ilk grup Japon ihracat aracıları kurulmuştur. İkinci Dünya Savaşından sonra ise çoğu zaman Sogo Soşa (Sogo Shosha- General Trading Companies- Genel Ticaret Şirketleri) olarak adlandırılan ve Japon ekonomisinin büyümesinde merkezi role sahip olmaya başlayan bir düzine büyük ihracat aracıları kurulmuştur. Bu şirketler her bir endüstri grubunda kendi üyeleri olan ve "keiretsu" olarak bilinen şirketlerin yabancı pazarlara girmelerine yardımcı olmuşlardır. Sogo Soşa'lara ek olarak Japonya'da yaklaşık 6000-9000 civarında küçük ve orta ölçekli ticaret şirketi bulunmaktadır. 1980'li yılların başlarında ise ihracat aracıları Japonya'nın ihracatının yaklaşık %50'sini üstlenmişlerdir. Bu aracılar, özellikle de Sogo Soşalar Japonya'nın ihracatının geliştirilmesinde yıllar boyu olağanüstü başarılar elde etmişlerdir. Buna karşılık, batıdaki ticaret şirketleri aynı zaman dilimi içinde gerileme göstermişlerdir. Avrupa'daki ticaret şirketleri kendi kolonilerindeki etkilerin kaybetmeleriyle uluslararası ticaretteki hakimiyetlerini de derece derece kaybetmeye başlamışlardır. Ayrıca Amerikan Ticaret Şirketleri, Amerikan uluslararası üretim şirketleri tarafından gerçekleştirilen yabancı doğrudan yatırımlarının artmasıyla gölgede kalmışlardır.

Japonya'nın ihracattaki başarısının artmasında aracıların rolünün önemi dünyadaki ekonomi ve ticaret politikacıları tarafından incelenmiş ve bunun sonucunda da bir çok ülke yönetimi tarafından 1970'li ve 1980'li yıllar boyunca ihracatı daha fazla arttırmak için Sogo Soşaların yerli versiyonlarının geliştirilmesi teşvik edilmiştir. Sonuçta ihracat aracıları global genişleme döneminde bir organizasyon şekli olarak ortaya çıkmıştır.¹⁵

Japon aracı ihracat şirketleri modeline benzemeyi hedefleyen ilk yasa 1972'de Brezilya'da kabul edilmiştir. Daha sonra bu duruma paralel şekilde Güney Kore (1975), Tayvan (1977), Tayland (1978), Türkiye (1980), Çin (1980), ve A.B.D. (1982) 'yi içeren ülkeler yasaları, hükümet kararları ve/veya vergi avantajlarını kullanarak kendi

¹⁴ Aynı, s. 610-611

¹⁵ Aynı, s. 611

yerli aracı ihracat şirketlerinin gelişimini destekleyen düzenlemeler getirmişlerdir. Bu düzenlemeler sonucunda ortaya çıkan ihracat aracıları Tablo 1 de gösterilmiştir.

Tablo1: Aracı İhracat Şirketlerinin Global Dağılımı

İHRACAT ARACILARI	ÜLKE	KURULDUĞU YIL	DEVLET DÜZENLEMELERİ
Sogo Şoşa	Japonya	1876	Meiji hükümet Kararnamesi
İhracat Ticaret Şirketi	Brezilya	1972	1298 sayılı Başkanlık Kararnamesi
Genel Ticaret Şirketi	Güney Kore	1975	Ticaret ve Endüstri Bakanlığı Yönetmeliği
Geniş Ticaret Şirketi	Tayvan	1977	Ekonomi Bakanlığı Yönetmeliği
Uluslararası Ticaret Şirketi	Tayland	1978	Yatırım Kurulu yönetmeliği
Dış Ticaret Sermaye Şirketi	Türkiye	1980	Devlet Planlama Teşkilatı Yönetmeliği
Dış Ticaret İşletmesi	Çin	1980	Dış Ekonomik İlişkiler ve Ticaret Bakanlığı yönetmeliği
İhracat Ticaret Şirketi	Amerika Birleşik Devletleri	1982	Kongrenin Çıkartmış olduğu İhracat Ticaret Şirketleri Kanunu

Peng, Ilinitch, s. 612

Ancak bu tür devlet destekli ihracat aracılarının geliştirilmesi çabaları ülkeden ülkeye büyük ölçüde değişmektedir. 1980'li yılların başlarında toplam ülke ihracatının yaklaşık Güney Kore'de %51'ini ve Türkiye'de %38'ini bulan daha başarılı Sogo Şoşa benzeri organizasyonların faaliyette bulunduğu görülmektedir.¹⁶

Buna karşılık Tayvan ve Tayland'daki Sogo Şoşa benzeri organizasyonlar ülke ihracatının yaklaşık %1'ini ve % 5'ini bulan ihracat faaliyetlerinde bulunabilmişlerdir. Amerikan aracı ihracat şirketleri ise ülke ihracatının yaklaşık %5-10'u arasında bir paya sahiptiler. Tarihi açıdan bakıldığında, ihracat aracıları global ticaretin genişlemesinde etkili bir role sahip olduğu görülmektedir. ¹⁷

¹⁶ Aynı, s. 611

¹⁷ Aynı, s. 611

3. DÜNYADAKİ ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİ

Aracı ihracat şirketleri bütün dünyada benzer fonksiyonları yerine getirmelerine karşılık, çeşitli ülkelerde bu şirketlere çok farklı adlar verilmektedir. Örneğin ABD’de bu işletmeler için “İhracat Yönetim Şirketleri” ve “İhracat Ticaret Şirketleri” adları kullanılırken, Avrupa’da sıklıkla “Ticaret Evleri” ve “İhracat Tüccarı” adları kullanılmaktadır. Japonya’da ve Güneydoğu Asya’da ise, “Genel Ticaret Şirketleri” (Sogo Şoşa) ve “Uzman Ticaret Şirketleri” sözcükleri kullanılmaktadır.¹⁸

Dünyadaki aracı şirketler incelendiğinde 2 temel yapı ortaya çıkmaktadır. Bunlar:

- 1) İhracat Yönetim Şirketleri (Export Management Companies)
- 2) Genel Ticaret Şirketleri (General Trading Companies)

3.1. İhracat Yönetim Şirketleri

Bu tür şirketler daha çok A.B.D.’de yaygındır. Bu şirketler, birçok şirket için komisyonlu temsilciler ya da dağıtıcılar (distribütör) şeklinde uluslararası pazarlama hizmetleri sunmak için uzmanlaşmış şirketlerdir. A.B.D.’de yaklaşık 1000 civarında İhracat Yönetim Şirketi’nin bulunduğu tahmin edilmektedir. Bu şirketlerin çoğu küçüktür.¹⁹ Bu şirketler ihracat yapmak isteyen firmayı bir işveren olarak değil bir müşteri olarak görürler. Bu şirketler, aynı anda en az 4-5, en çok 50 değişik üreticiye hizmet verebilmekte ve özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler ile yeni ihracata başlayanlar için iyi bir alternatif oluşturmaktadırlar.

İmalatçının bir çeşit ihracat kolu olarak değerlendirilen bu kurumlar, müşterileri adına sipariş almakta, siparişi yerine getirmekte, paketleme, nakliye ve diğer dokümantasyon işlerini yapmaktadırlar.²⁰ İhracat Yönetim Şirketleri’nin işleyişi iki şekildedir. Bunlardan birincisi, bu şirketlerin malların mülkiyetini üstlenerek kendi adlarına uluslararası pazarlarda dağıtıcı şeklinde çalışmaları, ikincisi ise faaliyetlerini acenteler şeklinde sürdürmeleridir.

¹⁸ George I. Balabanis, “Factors Affecting Export Intermediaries’ Service Offerings: The British Example,” *Journal of International Business Studies*. Vol. 31, Issue 1, (First Quarter, 2000), s. 97.

¹⁹ Micheal Czinkota, Illka Ronkainen, Micheal Mofett, *International Business* 4th Ed. (Fort Worth:, Dryden Press, 1996), s. 412.

²⁰ Oktav, Kavas, Tanyeri, a.g.e, s. 94.

3.1.1. Acente Şeklinde Çalışan İhracat Yönetim Şirketleri

Eğer bir İhracat Yönetim Şirketi acente şeklinde hizmet veriyorsa, uluslararası pazarlama ve satış stratejilerinin geliştirilmesinden ve yurt dışında bağlantılar kurmaktan sorumludur. Bu gruba giren İhracat Yönetim Şirketleri satış sonucu elde edilecek geliri paylaşmadığından ve komisyon aldığından, elde ettiği komisyon, yüksek satış hacmine bağlı olarak artacaktır. Satış hacmini arttırmak için ise mümkün olduğu kadar çok müşteriden çok yüksek tutarda malı ihraç etmek isteyecektir.

3.1.2. Dağıtıcı Şeklinde Çalışan İhracat Yönetim Şirketleri

Dağıtıcı şeklinde faaliyet gösteren İhracat Yönetim Şirketleri ürünleri yerli firmadan satın alır ve böylece ticaret riskini de kendisi üstlenmiş olur. İhraç edilecek malları kendisi yurt dışına satarak acentelik şeklindeki faaliyetten daha fazla kâr elde etmiş olur. Bu işletmenin yerli firmanın riskini azaltıp kendi riskini arttırmasıyla yüksek kârlılık beklentisine girmesi doğal karşılanacaktır. Malların satış sorumluluğunun dağıtıcıya geçmesi, işletmenin uluslararası satışlarını başarılı şekilde tamamlayabilmesini motive edecektir. İhracat Yönetim Şirketi'ne satış yapan yerli işletme ise, mallarının satılmış olmasının ve bunun karşılığında uluslararası pazarların karmaşıklığı ile ilgilenmeden parasını tahsil etmenin rahatlığını yaşayacaktır.²¹

Üreticinin İhracat Yönetim Şirketi'ne verdiği fiyat, üreticinin sattığı malların maliyetine gerekli giderler ve marjı eklendikten sonra bulunur. Dağıtıcı şeklinde İhracat Yönetim Şirketleri satış, reklam, kredi ve finansal riskleri üstlendiğinden, uygulamada üretici şirketleri ikna etmeye çalışarak mümkün olan en iyi alış fiyatı konusunda uzlaşmaya çalışmaktadırlar.²²

İhracat Yönetim Şirketleri, yurt dışından bir sipariş geldiği zaman siparişi üretici ile birlikte almakta, üreticiye malın bedelini ödeyip yurt dışındaki alıcılara satmakta ve doğrudan faturalama yapmaktadırlar. Bu gruptaki araçlar, malı genellikle yurt içindeki

²¹ Micheal Czinkota, Ilkka Ronkainen, **Global Marketing** International Edition., (Fort Worth: The Dryden Press, 1998), s.319-321.

²² I. Fargo Wells, Karin B. Dulat, **Exporting: from Start to Finance** 2nd Ed. (United States:Liberty Hall Press, 1991), s.31.

net toptancı fiyatından üreticinin yurt içi genel masraflarına denk gelen bir yüzde düşüldükten sonraki fiyattan satın almakta ve daha sonra ihracat maliyetlerini karşılayacak ve tatmin edici bir kâr bırakacak şekilde fiyatı belirlemektedirler. Bu şirketler kendi yurt dışı dağıtıcısına ya da temsilcisine bir komisyon öderler ve yurtdışındaki alıcılar tarafından istenen kredinin maliyetini de taşırlar.²³

Üretici işletme ile aralarındaki finansal sözleşme ne şekilde olursa olsun, bir İhracat Yönetim Şirketi'nin amacı, üretici işletmenin ihracat departmanı şeklinde işlev görmektir. Buna bağlı olarak belirlenmiş alanlarda tüm pazarlama stratejisi üzerinde çalışacaktır. İhracat Yönetim Şirketleri'nin dağıtıcı şeklinde mi yoksa acente şeklinde mi çalışması gerektiği konusunda anlaşmazlık bulunmaktadır. Her iki şeklin de uygulanabilir olduğu görülmektedir.²⁴ Ancak, Amerikan İhracat Yönetim Şirketleri arasında yapılan bir araştırmada dağıtıcı şeklindeki işleyişin daha fazla olduğu saptanmıştır.²⁵

İhracat Yönetim Şirketlerinin ihracatı üstlenişinin bir karşılığı olacaktır. Bu karşılığın elde edilmesi ile ilgili değişik seçenekler söz konusudur. Bunlardan birincisi, pazar geliştirme faaliyetleri için bazen yıllık ücret niteliğinde olan ve imalatçıya yüklenen ödemelerdir. Bu ücretler, yabancı pazarlara girişteki zorluklara ve sunulan malların sayısına bağlı olarak değişecektir. Genellikle üreticilerin, yabancı pazarlara girişle ilgili dolaysız giderlerin bir kısmını ya da tümünü ödemeleri beklenir. Bu giderlerin bazıları, satış arttırmaya ilişkin broşürlerin hazırlanması ve başka dillere çevrilmesini de içerir. Diğer harcamalar ise, ticaret fuarlarındaki stand kiralari, ürün numunelerinin hazırlanması ve reklamlarla ilgilidir.

Diğer seçenek, İhracat Yönetim Şirketinin ürün için ihracat fiyatı belirlemesidir. Bu şirketler, üretici için birçok pazarlama faaliyetlerini üstleneceğinden bu faaliyetler için katlanacakları giderlerin üzerine belirli bir kâr marjı koyarak fiyat belirleme yoluna gidebilirler. Bu alternatif, dağıtıcı şeklinde çalışan aracilar için söz konusu olacaktır.

²³ Carl Nelson, **Global Success: International Business Tactics for the 1990s**. (Fort Worth: Liberty Hall Press,, 1990), s. 168.

²⁴ Wells, Dulat, **a.g.e.**, s.31

²⁵ Haigh, **a.g.e.**, s. 77.

Hangi seçenek kullanılırsa kullanılsın, İhracat Yönetim Şirketleri aracılığıyla ihracat yapan üretim işletmelerinin bu şirketlere uluslararası pazarlama çabalarının karşılığını vermesi gerekecektir. Bu karşılıklar, ücret ödeme ve/veya maliyet paylaşımı ya da İhracat Yönetim Şirketlerinin daha fazla kâr elde etmesini sağlayacak şekilde fiyat belirleme işlemini bu şirketlere bırakmaktır.²⁶ Ancak hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, aracı şirketlerin yurt dışı pazarlama maliyetlerine katılmaları söz konusu olacaktır (reklam, ticaret fuarlarına katılma ve seyahat gibi)²⁷

3.2. Genel Ticaret Şirketleri

Çoğu zaman İngilizce'ye "kapsayıcı tüccar" ya da "genel tüccar" olarak çevrilen ve Latin harfleriyle "Sogo Shosha" şeklinde yazılan Sogo Şoşalar, İkinci Dünya Savaşından sonra ortaya çıkan kendine özgü ve modern uluslararası ticaret kuruluşlarıdır.²⁸ Bu şirketler, Japon ticaretinde önemli işlevleri bulunan kuruluşlar olarak yer almaktadırlar. Japonya'nın en büyük 9 ticaret şirketi 1995 yılında aracı olarak ülke ihracatının yaklaşık 1/3'ünü ve ülke ithalatının yaklaşık 2/5'inde rol oynamışlardır. Bu Genel Ticaret Şirketleri ithalat, ihracat, karşılıklı ticaret (countertrade), yatırım ve üretim alanlarında dünya ticaretinde önemli konumlara sahiptirler. Ayrıca bu şirketler büyüklüklerinden dolayı ölçek ekonomisine ulaşmışlar ve faaliyetlerini çok düşük bir kâr marjı ile yürütmüşlerdir.²⁹

Japon Genel Ticaret Şirketleri, gelişen ve gelişmekte olan bir çok ülkede ihracat performansını geliştirmede ve iyileştirmede örnek model olarak uygulamaya konmuştur.³⁰ 1975 yılında Güney Kore'de hükümet kararı ile Genel Ticaret Şirketleri kurulmuştur. Bu kararın amacı Güney Kore'nin ihracata dayalı büyümesini daha etkin yoldan sürdürmektir. Bu yeni düzenleme ile Güney Kore hükümeti Genel Ticaret Şirketlerinin kurulması için çeşitli olanaklar sağlamıştır. 1981 yılı ile birlikte Güney

²⁶ Czinkota, Ronkainen, a.g.e, s. 321.

²⁷ Richard Barovick, Patricia Anderson, "EMCs/ETCc: What They Are, How They Work," **Business America**, Vol 113, n.14 (July 13, 1992), s. 3.

²⁸ Cem Kozlu, **Sogo Şoşa: Dış Açılımda Japon Dersi, Türkiye için Model Oluşturmak Üzere Japon Dış Ticaret Şirketleri Sogo Şoşalar Üzerine Bir İnceleme** (İstanbul: Bilkom Yayınları, 1993), s. 15.

²⁹ Czinkota, Ronkainen, a.g.e, s.321-323

³⁰ Kavas, Oktav, Tanyeri, a.g.e, s.86

Kore'nin en büyük Genel Ticaret Şirketleri (Hundai, Samsung, Daewoo), Güney Kore'nin toplam ihracatının %43'ünü gerçekleştirerek büyük başarı sağlamışlardır. Benzer şekilde Brezilya hükümeti öncelikli finansal düzenlemeler sunarak ticaret şirketlerinin kurulmasını teşvik etmiştir. Kısa bir süre içinde Brezilyalı şirketler, faaliyetlerini hızlandırarak Brezilya'nın toplam ihracatının yaklaşık %20'sini gerçekleştirmişlerdir. Ayrıca Türk hükümeti 1980'li yıllar boyunca "dış ticaret şirketleri"nin geliştirilmesini sağlayacak bazı özel teşvikler sağlamış ve bunun sonucunda birkaç yıl içinde bu ticaret şirketleri Türkiye'nin ihracatının %46'sını gerçekleştirmişlerdir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde ise, 1982 yılında İhracat Ticaret Şirketlerine ilişkin bir yasa kabul edilmiştir. Bu yasanın amacı, Amerika'daki küçük ve orta ölçekli işletmelerin ihracat performansını arttırmaktır. Yasa ile ticaret şirketlerine banka katılımı teşvik edilmiştir. Bunun amacı İhracat Ticaret Şirketlerinin belirli bir sermaye yoğunluğuna ulaşması ve bundan dolayı daha fazla dış ticaret işlemi gerçekleştirmek ve dolayısıyla malların dahilden (ülke içinden) daha kolay satın alınmasını sağlamaktır. Japon Ticaret Şirketlerinden esinlenerek kurulan bu kuruluşlar temelde İhracat Yönetim şirketlerine benzemektedir Ancak, bu şirketlerin sunduğu hizmet çeşidi daha geniş olmaktadır. ³¹ Bu şirketler daha çok endüstri temeline dayalı olarak kurulurlar ve faaliyet gösterdikleri endüstri alanları tüketim, ileri teknoloji ve tarımdır. Bir şirketin İhracat Ticaret Şirketi olarak kurulup faaliyet gösterebilmesi için bazı gereklilikleri yerine getirmesi gerekmektedir. ³²

İhracat Ticaret Şirketleri de bir çok hizmeti yerine getirmektedir. Aktif olarak acente şeklinde çalışabilir ya da ihraç edilecek malları üreticiden satın alıp tekrar satma işlevine dayanan dağıtıcı şeklinde de çalışabilirler. ³³

³¹ Aynı, s. 95.

³² Robert Feinschreiber, "Antitrust and Tax Considerations" **Export Handbook: Accounting, Finance, Tax Guide** Ed.: Robert Feinschreiber (New York: John Wiley and Sons, 1997, s. 259.)

³³ Czinkota Ronkainen, **a.g.e.**, s. 324.

4. ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNİN İŞLEVLERİ

İhracat işlemleri birçok hizmetin yerine getirilmesini gerektirir. Aracı işletmeler tarafından sunulan hizmetlerin çok çeşitli olduğu görülmektedir. Ancak, ihracat hizmetlerinin en yaygın şekilde sınıflandırılması;

- İşlem yaratan hizmetler (transaction creating services)
- Fiziksel uygulamaya ilişkin hizmetler (physical fulfillment efforts)

şeklinde yapılmaktadır.³⁴

4.1. İşlem Yaratan Hizmetler

İşlem yaratan hizmetler dış talebin doğmasına ve harekete geçirilmesine yönelik ihracat hizmetlerini kapsar. İşlem yaratan hizmetler aşağıdakilerden oluşmaktadır :³⁵

Uluslararası Pazar Araştırması: Aracı ihracat şirketleri, ikincil verilerin izlenmesinden özel durumlara ilişkin anketlerin analizine ve yabancı pazarlara kişisel ziyaretlere kadar değişen bir dizi pazar araştırması işlevini yerine getirmektedir.

Ürün Araştırması ve Tasarımı: Japon genel ticaret şirketleri gibi büyük aracı şirketler, elde etmiş oldukları pazar bilgilerini yeni ürünlere ya da ürün üzerindeki değişikliklere ilişkin fikirlere çevirmelerini sağlayacak kısıtlı teknik kapasiteye sahiptirler. Bu yeni ürün fikirleri üretimde yararlanılmak üzere ilişkili oldukları imalatçılara/tedarikçilere iletilmektedir.

Pazarlama Stratejilerinin Geliştirilmesi: Aracı ihracat şirketleri, uluslararası işletmecilik ve bilgi sağlama kaynakları konusundaki deneyimlerini imalatçıları/tedarikçileri için pazarlama planlarının geliştirilmesinde ya da bu planların geliştirilmesine yardımcı olmada kullanmaktadırlar.

³⁴ Aynı. s. 324.

³⁵ Balabanis, "Factors Affecting Export Intermediaries' Service Offerings: The British Example," s.84.

Reklam ve Promosyon: Aracı şirketler, tedarikçilerinin/imalatçıların tutundurma programlarının hazırlanmasında ve uygulanmasında yardımcı olabilirler. Bu yardım, katalog ve kullanım kılavuzlarının başka bir dile çevrilmesini, broşürlerin hazırlanmasını, ticaret fuarlarına katılımı ya da doğrudan pazarlama ve kişisel satış faaliyetlerini içerebilir.

Yabancı Dağıtıcıların Seçilmesi: Büyük aracı ihracat şirketleri tedarikçilerinin/imalatçıların ürünlerini doğrudan dağıtmayı üstlenecek ofisler ağı geliştirmişlerdir. Ancak diğer durumlarda yani dağıtım ağlarının söz konusu olmadığı durumlarda aracı şirket tedarikçilerinin ürünlerini dağıtmak için hizmet verecek yabancı firmaları seçmek sorumluluğunu üstlenmektedirler.

Dağıtıcıların Çalışanlarını Eğitme: Bazı durumlarda, dış dağıtıcıların personelinin satışa sunulan ürünlerin pazarlama gerekleri ve satışı konusunda eğitilmesi gerekebilir. Bu durumlarda aracı şirketler, ürünlerin teknik ve pazarlama yönleri açısından dış dağıtıcıların eğitimini üstlenebilir.

Satış Sonrası Hizmetler: Bazı durumlarda aracı şirketlerin ürünlerin imalatçıları/tedarikçileri adına satış sonrası hizmetleri vermesi ya da bu konuda sorumluluk üstlenmesi gerekebilir. (Örneğin ürünü monte etme, bakım hizmetleri gibi)

Tedarikçilerin Adına İşbirliği Anlaşmaları Yapmak: Ticaret engellerinin ihracatı uygun olmayan bir seçenek haline getirdiği durumlarda, bazı aracı ihracat şirketleri, tedarikçilerin adına lisans ya da diğer işbirliği anlaşmaları yapabilirler.

4.2. Fiziksel Uygulamaya İlişkin Hizmetler

Fiziksel uygulamaya ilişkin hizmetler ise, yabancı talebi karşılamaya yönelik hizmetleri içerir.³⁶ Dolayısıyla yabancı siparişlerin izlenmesi ve yerine getirilmesine yönelik bütün

³⁶ Daniel Bello, Nicholas Williamson, "The American Export Trading Company: Designing a New International Marketing Institution," *Journal of Marketing*, Vol 49,(Fall 1985), s.61.

faaliyetlerden oluşur. Aracı ihracat şirketlerinin ihracat işlemlerini fiziksel uygulamaya yönelik olarak verdikleri hizmetler ise aşağıdaki gibidir:

Dokümantasyon: Yurt dışından alınan bir siparişin yerine getirilmesi için bir dizi bürokratik onayın alınması gerekir. Özel ihracat ya da ithalat lisansları, ihracat beyannameleri, sağlık sertifikaları vb. dokümanlar deneyimsiz ihracatçıların çabalarını zorlaştırıcı nitelik taşır. Aracı ihracat şirketlerinin yardımıyla bu durumların doğurduğu sonuçların üstesinden gelinebilir.

Maliyet, Sigorta ve Navlun Bedelleri: İhracat işlemlerinin tamamlanması, ihracat maliyetlerinin ön tahminindeki belirsizlik nedeniyle zorlaştırıcı nitelik kazanabilir. İhracat araçları sigorta ve navlun ve diğer maliyetler için uygun tutarları saptayarak belirsizlikleri ortadan kaldırabilir.

İhracata Yönelik Ambalajlama ve Etiketleme: Aracı ihracat şirketleri, ihraç edilecek malların; ambalajlanması ve etiketlenmesini üstlenebilirler. Araçların ambalajlama ve etiketleme işlemlerini üstlenişlerinin amacı, işlemlerin ihracat / ithalat düzenlemeleri ile uyumlu olmasını sağlamak ve ürünlerin fiziksel hasarlardan korunmasını kolaylaştırmaktır. Ambalajlama ayrıca tutundurma amaçları açısından da büyük önem taşımaktadır.

Depolama: Yurt dışından gelen siparişin, ihraç edilecek malların yabancı pazara gönderilmesinden önce veya yabancı pazara ulaşmasından sonra korunması gerekir. Aracı ihracat şirketleri yurt dışı temsilcileri ve müşterileri için mal güvenliğinin sağlanması sorumluluğunu yerine getirmek için depolama fonksiyonunu üstlenebilir.

Yükleme/Yük Boşaltma: Aracı şirketler, malların gideceği limanlara gönderilmesini koordine edebilirler. Ayrıca, yükleme masrafları ve malların gideceği yere bağlı olarak ortaya çıkacak rotanın belirlenmesinde yardımcı olabilirler.

İhraç Edilen Malların Kalite Kontrolü: Aracı şirketler, gereksiz harcamaları azaltmak için (örneğin, kusurlu malların yüklenmesi ve geri gelmesine ilişkin maliyetler) ve

tedarikçileri ile kendi itibarlarını korumak için mallar yüklenmeden önce kalite kontrolü yapabilirler.

Finans ve Kredi: Bazı aracı ihracat şirketleri yabancı müşterilerle ilgili kredi riski ile ilgili sorumluluğu üstlenebilir. Yabancı siparişlerin yerine getirilmesini finanse edebilir,³⁷ tedarikçilerine kredi verebilir³⁸ ve tedarikçilerin adına şüpheli alacakların tahsil edilmesi sorumluluğunu üstlenebilir.³⁹

5. ARACILI İHRACAT SİSTEMİNDE TARAFLARIN SEÇİMİNE İLİŞKİN KRİTERLER VE İŞLEM MALİYETİ YAKLAŞIMI

Bilindiği gibi aracılı ihracat sisteminde temel taraflar olarak “üretici” ve “ihracat şirketi” bulunmaktadır. Bu sistemin etkin bir şekilde işleyebilmesi için anlaşma yapılmadan önce her iki tarafın da taşıması gereken bazı nitelikler bulunmalıdır.

5.1. Üreticinin Aracı İhracatçıyı Seçme Kriterleri

Aracılı ihracat işlemine girmeden önce bir üretici en doğru aracıyı seçmek için araştırma yapacak ve aracı seçiminde aşağıdaki kriterlere göre değerlendirme yapacaktır:⁴⁰

- Aracının stratejik pazar planları geliştirme başarısı,
- Aracının uluslararası ihracat deneyimi,
- Aracının ihraç edilecek ürün hakkındaki bilgisi,
- Aracının yurt dışındaki dağıtım kanalları- satış ağı,
- Aracının ülkede içindeki merkezlerinin dağılımı,
- Aracının üreticiye verdiği güven, ilişkilerindeki güvenilirlik.

³⁷ Balabanis, a.g.e, s. 84-85.

³⁸ Nelson, a.g.e, s.155.

³⁹ Balabanis, a.g.e, s.85-86.

⁴⁰ Nelson, a.g.e, s. 156.

5.2. Aracı İhracat Şirketinin İmalatçıyı Seçme Kriterleri

Aracılı sistemin başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için aracı şirket de karar alırken imalatçı işletmenin ya da ürünün bazı nitelikleri taşımasını isteyecektir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁴¹

- Hazır pazarı olan bir ürün,
- Piyasada kalış gücü yüksek bir ürün,
- Araştırma ve stratejik pazar planının geliştirilmesi için harcanan zaman ve maliyet karşılığında bir ödeme,
- Maliyetleri karşılayabilecek ve yeterli bir kâr sağlayabilecek marj,
- Stratejik planı geliştirmek ve bu planı uygulayabilmek için özgürlük,
- Aracının uzmanlık alanına uygun bir ürün,
- İmalatçıyla güvenli ilişki,
- Beklentilerde gerçeklik,
- Bağımsız pazarlama desteği (Örneğin, reklam, ticaret fuarlarına katılım),
- Şirket faaliyetleri, politika değişiklikleri ya da ürün ertelemeleri hakkında bilgi.

5.3. İşlem Maliyeti Yaklaşımı

İhracat işlemlerinde aracı şirketin seçim kriterleri ve bazı aracılardan diğerlerine göre neden başarısız olduğunu açıklayan değerlendirme, *işlem maliyeti yaklaşımı*dır. Bu yaklaşım, pazarlama kanallarında entegrasyonu sağlamaya rehberlik eden kabul edilmiş bir paradigmadır. İmalatçıların ihracat kanalı seçimi öncelikle maliyetler göz önüne alınarak yapıldığından, ihracat yapmak isteyen imalatçı işletmelerin karşılarında üç seçenek bulunmaktadır.⁴²

⁴¹ Aynı, s.156-157.

⁴² Peng, Ilinitich, a.g.e s.613.

- Doğrudan ihracat yapmak,⁴³
- Yerli ihracat aracılarını kullanmak,
- Yurt dışı ithalat aracılarını kullanmak.

Yerli ihracat aracıları, başarılı olabilmek için, müşterilerinin ihracatla ilgili işlem maliyetlerini diğer iki kanal seçeneğine göre düşük tutmalıdırlar. Aksi takdirde varlıkları mantıklı olmayacaktır. İhracatla ilgili işlem maliyetleri ise üç temel bileşene ayrılmaktadır. Bunlar:

- a) Araştırma maliyetleri,
- b) Görüşme/uzlaşma maliyetleri,
- c) İzleme/uygulama maliyetleri.

Bu maliyetlerden ilk ikisi ihracat öncesi maliyetler(ex ante costs), sonuncusu ise ihracat sonrası maliyetlerdir (ex post costs). *İşlem maliyeti yaklaşımının* temel varsayımı, işletmelerin ihracat işlemlerine girişmesiyle bu maliyetlerin bileşimini minimize etmeye çalışacaklarıdır. Böylece, ihracat işlemlerinin organize edilmesi ile ilgili en etkin yol düşünüldüğünde; *işlem maliyeti yaklaşımı*, işletmelerin araştırma ve görüşme maliyetleri toplamı ile izleme ve ihracat prosedürlerini uygulama maliyetlerini minimize eden çözüm yolunu seçeceklerini varsaymaktadır.

Araştırma maliyetleri özellikle ihracat yapılacak pazarlara ilişkin pazar araştırmasına yönelik maliyetlerdir. Bu maliyetler birçok ihracatçı için engelleyici nitelik taşıdığından, yabancı pazarlarla ilgili bilgi, ihracatta başarı sağlamak için temeldir. Pazar hakkında açık bir bilginin olmadığı ya da eksik olduğu ve işletme yapılarının farklı olduğu uzak ve iyi bilinmeyen pazarlara ilişkin araştırma maliyetleri yüksek olacaktır. Buna karşılık, yakın ve iyi bilinen pazarlara ilişkin araştırma maliyetleri ise,

⁴³ Doğrudan ihracatta ihracat, doğrudan üretici tarafından yapılmaktadır. Bu sistemin en önemli avantajı şirketin ihracat süreci üzerinde daha fazla kontrol yetkisine sahip olmasıdır. İhracat prosedürlerini firma kendisi üstlendiğinden bir aracıya yüksek kâr payı ödemek zorunda kalmayacaktır. Ayrıca, yabancı pazar hakkında daha fazla bilgi sahibi olunabilecektir. Bu sistemin dezavantajı ise işletmenin başarılı bir yurtdışı pazarı oluşturabilmesi için fazla zaman ve kaynak harcamak zorunda kalmasıdır. Ayrıca ihracatçı ihracat işleminde daha aktif bir rol oynadığından, daha fazla doğrudan riske maruz kalacaktır. Doğrudan ihracat sistemi dağıtıcılar, son kullanıcılara doğrudan satış, lisans, ortak girişimler ve kıyı üretimi aracılığıyla uygulanmaktadır. www.insight.com.ru./Database/chapter5.Market Entry.htm 18.10.2000 tarihli internet sayfası

kabul edilebilir niteliktedir. İyi bilinmeyen pazarlara ihracat yapma olanaklarını belirlemek için katlanılan araştırma maliyetleri yüksek olduğundan, kültür ve dil engellerine bağlı olarak bu pazarlardan olan alıcılarla ihracat sözleşmelerini sağlamlaştırmak için görüşmeler yapmak maliyetli olacaktır. Bu durumda, üreticiler uzak, iyi bilinmeyen pazarlara girebilmek ve buna bağlı ihracatla ilgili araştırma ve görüşme maliyetlerinde tasarruf edebilmek için daha fazla oranda ihracat aracılarını kullanacaklardır.⁴⁴

İşlem maliyeti yaklaşımına göre, standart bir mal ya da halk tipi ürünler gibi özellik taşımayan mallara ilişkin işlemlerin izlenmesi daha düşük maliyetlidir ve bundan dolayı bu ürünleri içeren sözleşmelerin uygulanması daha kolay olacaktır. Dolayısıyla bu koşullar ürünleri düşük teknoloji ve farklılaştırılmamış olan endüstriler için geçerli olacaktır. Ürün hakkında daha az uzmanlık bilgisi gerektiren endüstrilerdeki üreticilere ihracat aracıları daha iyi hizmet edeceklerdir. Bunun tam tersine, ürün ne kadar farklılaştırılmışsa ve katma değeri yüksekse ihracat aracılarının seçim olasılığı düşecektir.⁴⁵

İyi aracılar, uzmanlaştıkları ürünleri ve pazarları çok iyi bildiklerinden, müşteri listeleri ve bu pazarlarla ilgili uzun vadeli bağlantılara ve ağlara sahiptirler. Sonuçta böyle bir bilgi kolayca kopyalanamayacak, görünmeyen bir kaynak olarak görülecektir. Bundan dolayı yabancı pazarlar ve ihracat süreçleri hakkında ne kadar çok bilgi sahibi olunur ve bundan dolayı araştırma maliyetleri düşürülürse, ihracat aracısının performansı o kadar yüksek olur. Bütün bunlara ek olarak ihracatla ilgili görüşme/uzlaşma maliyetleri sadece uluslararası görüşmeleri yönetme ile ilgili değil, aynı zamanda iyi tanınmayan yabancı görüşmecilerle ilgili potansiyel riskleri içerdiğinden ihracat işlemleri arasında önemli yer tutabilir. Deneyimsiz ihracatçıların ihracat pazarlarında deneyim ve bilgi eksikliği çoğu zaman uluslararası görüşmelerin zorluğundaki duyarlılık ve bilgi eksikliği ile daha da şiddetlenir. Böyle durumlarda bu ihracatçıları uluslararası görüşmeleri karmaşık, engelleyici ve sıkıntılı bulmaktadırlar. İhracat aracıları uluslararası görüşmelerde kendi uzmanlıkları, deneyimleri, ağları ve yurt dışı bağlantıları sayesinde dil ve kültürel

⁴⁴ Peng, Ilimitch, a.g.e., s. 614.

⁴⁵ Aynı, s. 614-615

farklılıklara bağlı olarak ortaya çıkan anlaşmazlıkları çözme yetenekleri sayesinde bu tür maliyetleri genellikle düşürmektedirler.

Araştırma ve görüşme maliyetlerini minimize etmeye ek olarak, başarılı aracılar hem yurt dışı müşterilerinin hem de kendilerinin ihracat işlemlerini izleme maliyetlerini minimize edecek hizmetleri sağlamalıdır. Aracıların kullanımı, üretici ve aracı ilişkisinde potansiyel acente maliyetlerini doğurmaktadır. Ancak ihracat aracılarının ihracat işlemlerinde kullanılma olasılığı potansiyel acente maliyetlerinin üreticilerin doğrudan ihracata yönelmelerinde ortaya çıkan izleme ve uygulama maliyetlerinden daha düşük olacağını temin etmelerine bağlı olacaktır. Üreticiler ve özellikle de küçük ve orta ölçekli işletmeler ihracatta deneyimsiz olduklarından, acente performansının izlenmesinde başarının ölçümü sorunu ile karşılaşmaktadırlar. Bu nedenle belirtilen taraflar aracılarla sonuca bağlı sözleşmeler yapmaya karar verebilirler. Sonuca bağlı sözleşmeler üreticilerin ve/veya küçük ve orta ölçekli işletmelerin kendi üretmiş oldukları malların ihracatının gerçekleştirilmesine yönelik olarak aracı işletmelerle yapılmış olan sözleşmelerdir. Bu sözleşmelere bağlı olarak aracılar ihraç edilecek malların mülkiyetini kendi üstlerine alabilirler.

Aracılar tarafından malların mülkiyetinin alınması, üreticinin karmaşık olarak algıladığı ihracatı izleme ve uygulama maliyetlerini düşüren bir unsurdur. Bu işlem sonucunda malların aracıya teslimi yurt içi satış haline dönüşür ve ihracat işlemi üretici işletmeler açısından daha basit bir hale gelir. Ancak, her aracı ihraç edilecek malların mülkiyetini kendi üzerine almak istemez. Bundan dolayı bu tür uygulamayı seçen aracılar, potansiyel müşterilerine izleme ve uygulama maliyetlerinin daha düşük olacağını belirtmeleri gerekir.

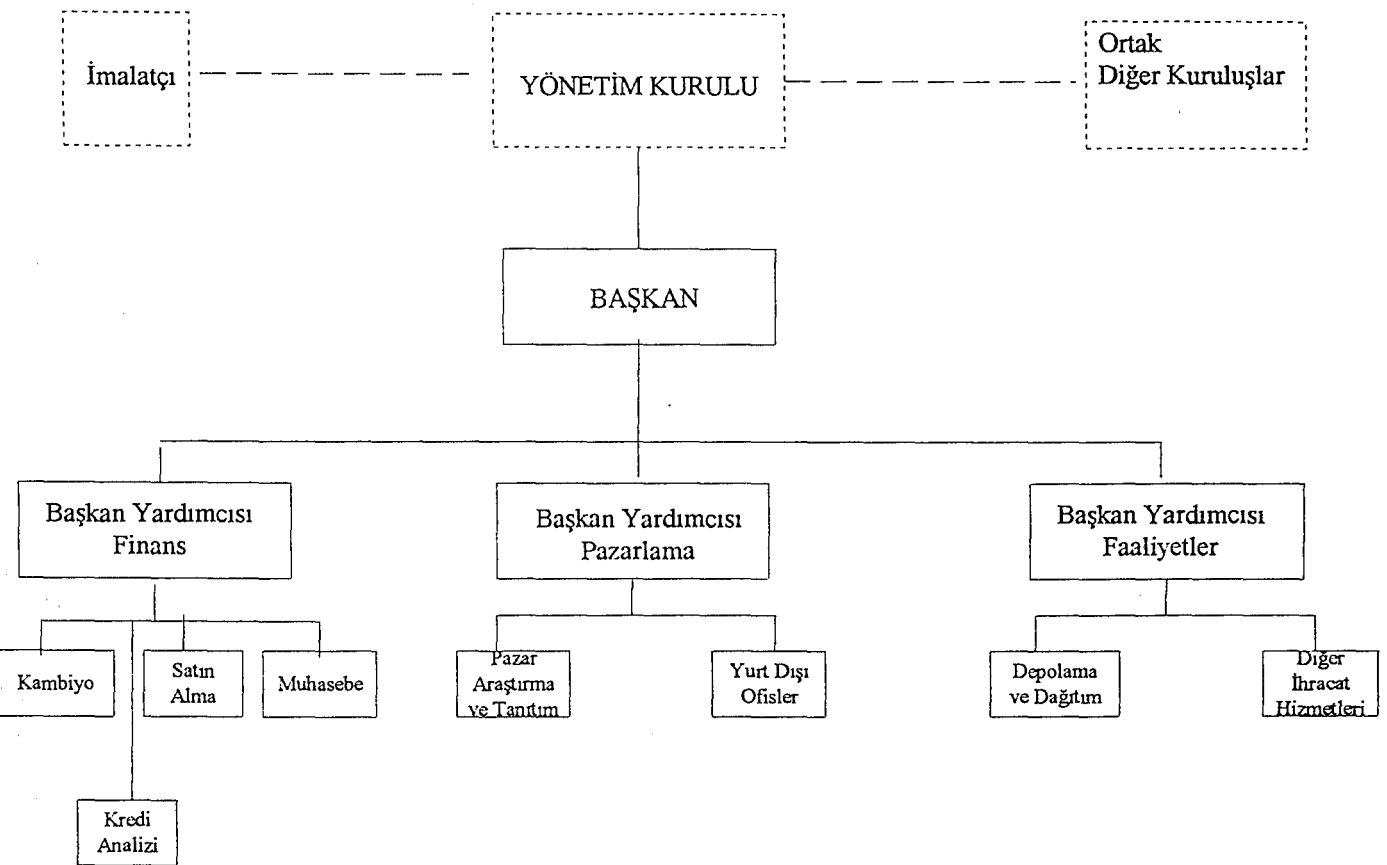
Sonuçta, aracıların malların mülkiyetini alma eğilimi arttıkça ve bundan dolayı ihracatı izleme ve uygulama maliyetleri daha düşükçe aracının performansı daha yüksek olacaktır.⁴⁶

⁴⁶ Aynı, s.615-616

6. ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNİN ÖRGÜTLENME BİÇİMİ

Uygulamada aracı ihracat şirketlerinin, yer alan ortaklara bağlı olarak bir çok değişik şekilde kurulduğu görülmektedir. Diğer bir anlatımla bir aracı ihracat şirketinin organizasyon yapısı değişik şekillerde olabilir. Bu nedenle organizasyon yapıları konusunda bir genelleme yapmak pek mümkün değildir.

Şekil 1'de aracı ihracat şirketleri için söz konusu olabilecek bir organizasyon şeması genel anlamda gösterilmiştir.



Şekil 1. Bir Aracı İhracat Şirketi İçin Geçerli Olabilecek Organizasyon Şeması

Export Trading Company Guidebook, Prepared for the U.S. Department of Commerce, by Price Waterhouse and the Council for Export Trading Companies (Washington: U.S. Government Printing Office, 1987), s. 43-69'dan uyarlanmıştır.

Aracı ihracat şirketlerinden biri olan İhracat Ticaret Şirketlerinin altı farklı şekilde oluştuğu görülmektedir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁴⁷

Ticaret Akış Modeli: Bu yapıda ortaklar arasında girişimci, üretici, nakliye aracı , ve banka holding şirketi bulunmaktadır. Coğrafik bir bölgeden dar ürün hattıyla tek bir ülkeye ihracatta bulunur.

Tek Ürün Modeli: 6 adet ileri teknoloji ürünü üreten mikro elektronik üreticisi ve bir banka holding şirketinden oluşur. Ülke genelinde dar ürün hattına sahiptir ve ihracatını öncelikle gelişmiş dünya ülkelerine gerçekleştirir.

Hizmetler Modeli: Bir bölgedeki tasarım ve yönetim hizmeti veren bir grup inşaat ve mühendislik şirketinden oluşur ve dünyanın bir bölgesine ihracat yapar.

Hub Modeli: Ana ortak olarak liman yönetimi bulunur ve hizmetler banka tarafından verilir. Şirket bir çok ürün hattına sahiptir ve dünyanın çeşitli bölgelerine ihracat yapar.

Banka Holding Şirketi Modeli: Bu modelde ortaklar olarak banka holding şirketi, nakliye şirketi ve sigorta şirketi bulunur. Çoklu ürün hattı üzerinde çalışır ve dünyanın çeşitli yerlerine ihracat yapar.

Tek Ürün Bölgesi Modeli: Ana ortaklar olarak bir grup üretici ve risk sermayesi kuruluşu bulunur. Tek ürün bölgesi üzerinde odaklanırlar ve dünyanın belirli bölgelerine ihracat yaparlar.

7. ARACILI İHRACAT SİSTEMİNİN ÜSTÜN VE ZAYIF YÖNLERİ

Aracılı ihracat sisteminin taraflara sağlamış olduğu bir takım üstün ve zayıf yönleri söz konusudur. Bunlar aşağıda başlıklar halinde sıralanmıştır.

⁴⁷, Export Trading Company Guidebook, Prepared for the U.S. Department of Commerce, by Price Waterhouse and the Council for Export Trading Companies (Washington: U.S. Government Printing Office, 1987),s. 43-69.

7.1. Aracılı İhracat Sisteminin Üstün Yönleri

Bir imalatçı işletme mallarını dolaylı şekilde ihraç ederek bazı üstünlükler elde edebilir. Bu üstünlükler aşağıdaki gibi sıralanabilir⁴⁸:

- Üretici mallarını ihracat firmasına satması sonucu mal bedelini daha erken tahsil edecektir
- Üreticinin kendi ihracat departmanını kurmasına, ihracat müdürü çalıştırmasına ya da yurt dışında kendi satış acentesini kurmasına gerek kalmayacaktır.
- Üretici, aracılı ihracat şirketi ile ilişkileri sonucunda ihracat prosedürlerini kendisi yerine getirmek zorunda kalmayacaktır.
- Çok çeşitli ürün ya da ürün hattını ihraç eden aracı şirket ölçek ekonomisine ulaşacaktır.
- Üretici, ürünlerinin büyük yatırım, çaba ve risk gerektirmeden yurt dışında satılıp satılmayacağını öğrenecektir.
- Üretici, ihracatla ilgili sorunlarla uğraşmak zorunda kalmayacaktır. Kendisi sadece ihracatla ilgili paketleme, etiketleme ve ulaşım ile ilgili olarak aracı şirketin kendisine vereceği talimatları yerine getirecektir.

7.2. Aracılı İhracat Sisteminin Zayıf Yönleri

Bir aracı ihracat firması aracılığıyla yapılacak ihracatın bazı zayıf yönleri de söz konusu olabilir. Bu zayıf yönler aşağıdaki gibi sıralanabilir⁴⁹:

- Üretici işletme daha düşük bir kâr marjı elde edecektir
- Üreticinin yabancı acenteler, dağıtımıcılar ve ürünün nihai tüketicileri ile doğrudan bağlantısı olmayacaktır.

⁴⁸ www.malaysiaexports.com/inex9.2.direct.export.htm 26.09.2000 tarihli internet sayfası.

⁴⁹ www.malaysiaexports.com/inex9.2.direct.export.htm 26.09.2000 tarihli internet sayfası

- Üretici, üretmiş olduğu malları üzerine alacak bir aracı ihracat şirketini bulmakta zorlanabilir. Bu tür ihracat firmaları, satışı büyük çaba ve maliyet gerektiren malları almayı tercih etmemektedirler
- Üretici fiyatlandırılmış, reklamı yapılmış ve satılmış ürünleri üzerinde kontrollerini kaybedebilir.

8. TÜRKİYE'DE ARACILI İHRACAT SİSTEMİNİN GELİŞİMİ VE ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİ

8.1. Türkiye'de Aracılı İhracat Sisteminin Gelişimi

Türkiye'de dış ticaret rejiminin organize edilmesi ve ihracat atılımının belirli bir kurumsal temele oturtulması amacıyla çeşitli çalışmalar yapılmış ve 1980 yılından itibaren dışa açık ekonomi politikasına yönelinmiş ve bu amaca uygun olarak işletmelerin dışa açılmasına katkı yapabilmek amacıyla arayış içine girilmiştir. Bu çabalar kapsamında bir çok ülkede başarıyla uygulanan modeller örnek alınmış ve bu yönde çalışmalar yürütülmüştür.⁵⁰ İlk olarak Japonya, Güney Kore gibi ülkelerde uygulanan ihracat organizasyonlarına benzer olarak Dış Ticaret Sermaye Şirketleri modeli benimsenmiş ve 1980 yılında resmi olarak uygulamaya konularak devletçe de desteklenmiştir. Dış ticaret şirketlerinin ilk şekli olan "İhracatçı Sermaye Şirketleri" tanımı 18.7.1980 tarih ve 17051 nolu Resmi gazetede yayınlanan 8/1173 sayılı "İhracatçı Şirketleri Teşvik Kararı" içinde yer almıştır. Söz konusu karar hükümleri, imalatçı olmayan ancak dış pazarlamada ihtisaslaşmış ihracatçı sermaye şirketleri eliyle ihracatın geliştirilmesi ve artırılması esaslarını düzenlemektedir. Bu karar hükümleri daha sonra değişikliklere uğramış ve son olarak "Dış Ticaret Sermaye Şirketleri" adını alarak 26 Aralık 1985 tarih ve 18970 nolu Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararı ile bugün de geçerli olan tanımı yapılmıştır⁵¹.

⁵⁰ İbrahim Yalçın, "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Sektörel Dış Ticaret Şirketi Olarak Örgütlenmeleri" *Dış Ticaret Dergisi*. Yıl 3, Sayı, 8 (Ocak 1998), s.79

⁵¹ Özden Ergün, Meral Gündüz, *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin İhracata Yönlendirilmelerinde bir Model: Sektörel Dış Ticaret Şirketleri* (Ankara: İGEME Yayınları, 1997) s.14-15

8.2. Dış Ticaret Sermaye Şirketleri

Dış Ticaret Sermaye Şirketleri modeli ile ihracatın büyük ölçekli şirketler eliyle yürütülmesini öngörülerek yeni bir yapılanmaya gidilmiş ve ihracatta belirli mal ve pazarlar konusunda ihtisaslaşmış ekipler oluşturulması amaçlanmıştır. Ancak söz konusu yapılanmaya gidilirken de şirketlerin geçmiş ihracat performanslarının belirli bir düzeyde olması ve ihracatlarının belli oranlarının sanayi mallarından oluşması istenmiştir. Geçmişte KOBİ'lerin (küçük ve orta büyüklükteki işletmeler) ürünlerini yoğun bir şekilde pazarlama girişiminde bulunan Dış Ticaret Sermaye Şirketleri (DTSS), günümüzde kendi holdinglerine bağlı şirketlerin ürünlerini pazarlamaya ağırlık vermekle birlikte bazıları halen KOBİ'lere yönelik faaliyetlerini sürdürmektedir.⁵²

1980-1991 döneminde Dış Ticaret Sermaye Şirketlerinin genel ihracat içindeki payları ortalama %40 olarak gerçekleşmiş, 1988 yılında ise %49.7 ile en yüksek seviyesine ulaşmıştır 1980-1991 döneminde DTSS'lere sağlanan teşvikler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁵³

- İhracatta vergi iadesi,
- 100 milyon Doları aşanlara %2 oranında pazarlama primi,
- Vergi, resim ve harç istisnası,
- Döviz Tahsisleri (Gümrük muafiyetli döviz tahsisleri dahil),
- İhracatı teşvik fonu primi,
- Reeskont veya aracı banka kaynaklı kredi imkanı,
- Gümrük muafiyetli ithalat,
- İhracat karşılığı dövizlerden mahsup veya ödenme imkanı,
- Kurumlar vergisi muafiyeti,
- Yatırım indirimi ve faiz farkı iadesi (ambalaj, taşıma),
- Kaynak kullanımını destekleme primi,

⁵² Trade Secrets, KOBİ'lerin İhracat El Kitabı Editör:Beratiye ÖNCÜ, (Ankara: International Trade Centre ve IGEME ortak yayını, 2000). s.32.

⁵³ Adnan Moldibi,"Türk Dış Ticaret Rejimi: İhracata Ait Esaslar" Dış Ticaret Eğitim Programı Notları. İstanbul: 7-11 Şubat 2000, s. 8

Aynı dönemlerde uygulanmış olan Eximbank kredi programları ise aşağıdaki gibidir:⁵⁴

- TCMB Kaynaklarından ihracat reeskont kredisi imkanı,
- Eximbank kaynaklarından özel ihracat kredisi imkanı.

Ancak Türkiye’de DTSS’lere yönelik uygulanan teşviklerin, başlangıçtan günümüze kadar bu şirketlerin ihracatlarına bakılarak belirli bir yüzdesi oranında doğrudan maddi katkılar şeklinde sağlanmış olduğu görülmektedir. Bu nedenle söz konusu şirketler uzun vadeli ticari stratejiler ve kurumsal yapılarını geliştirme yerine, ihracat cirolarını, ihracatı kendileri üzerinden geçirme suretiyle artırma yolunu seçerek kendilerinden beklenen gelişmeyi tamamlayamamışlardır.⁵⁵ Ayrıca, bu şirketlere devlet tarafından sağlanan avantaj ve ayrıcalıkların payı da oldukça yüksek olmuştur. Fakat bu örgütlenme modelinin Türkiye’de daha çok büyük sermaye gruplarının öncülüğünde oluşturulması ve KOBİ’lere pek yararının olmaması, ülke ihracatının DTSS’lerin etkinlikleri nedeniyle mi, yoksa gerçekçi döviz kur politikaları, iç talebin kısılması, reel faiz oranları politikası gibi makro ekonomik önlemler nedeniyle mi arttığına anlaşılamaması sonucu DTSS’lerin Türkiye’nin ihracatına ne sağladıkları tam olarak anlaşılamamış ve daha sonra 1990’lı yılların başlarında da ülke ihracatındaki payları önemli ölçüde azalmıştır.⁵⁶ Bütün bunlara bağlı olarak ihracatta doğrudan parasal ödeme şeklindeki teşviklerin ve genel teşviklerin kaldırılması ve de genel teşvik sisteminin GATT normlarına çekilmesi sonucu DTSS’lerin genel ihracat içindeki payları azalmaya başlamış, doğrudan üretim faaliyetlerinde bulunmayan şirketler bu statülerini sürdürmekte zorluk çekmiş, hatta bazıları bu sektörden çekilmek zorunda kalmışlardır. Bu gelişmelerin doğal bir sonucu olarak 1991 yılından itibaren DTSS’lerin büyük bir bölümü yıllık ihracat hacimlerini korumuşlar, ancak bu dönemdeki genel ihracat artışına paralel bir performans yakalayamadıklarından DTSS’lerin genel ihracat içindeki payları, 1996 ile 1997 yıllarında %23, 1998 yılında ise %27 seviyesinde gerçekleşmiştir.⁵⁷

⁵⁴ Aynı, s.8.

⁵⁵ Cevdet Baykal, “ Cumhuriyetin 75. yılına DTM’nin KOBİ lere SDS’lere Bakışı, İhracatta Sektörel Dış Ticaret Modeli ve Devlet Yardımları” **Dış Ticaret Dergisi**. Yıl 3, (Ekim 1998), s.120.

⁵⁶ Yalçın, a.g.e, s. 80.

⁵⁷ Moldibi, a.g.e, s. 9.

6.1.1996 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 22515 nolu tebliğ ile Dış Ticaret Sermaye Şirketleri statüsü yeniden düzenlenmiştir. Buna göre ödenmiş sermayeleri ve ihtiyatları toplamı en az 20 milyar lira olan ve bir önceki takvim yılında gümrük beyannamesi bazında;

- a) FOB 100 milyon ABD Doları veya eşdeğerdeki fiili ihracatı gerçekleştiren (transit veya bedelsiz ihracat hariç) anonim şirketlere,
- b) FOB 75 milyon ABD Doları veya eşdeğerdeki fiili ihracatı gerçekleştiren (transit veya bedelsiz ihracat hariç) ve bu tutarın en az %50'si aynı mal grubunu kapsayan anonim şirketlere,
- c) Aynı mal grubunu kapsamak şartıyla FOB 50 milyon ABD Doları veya eşdeğerdeki fiili ihracatı gerçekleştiren (transit veya bedelsiz ihracat hariç) anonim şirketlere,

her yılın Mart ayının son gününe kadar başvurmak kaydıyla DTSS statüsü verilmektedir.

Yürürlükteki DTSS listesinde yer almayan firmaların talepleri halinde ise başvuru tarihleri itibarıyla on iki ay geriye gitmek suretiyle yapılacak inceleme sonucunda yukarıdaki şartları yerine getirdiklerinin belirlenmesi durumunda yürürlükteki DTSS listesi kapsamına alınabilecekleri ifade edilmektedir.

Yapılan incelemeler sonucunda gerekli şartları haiz olduğu belirlenen firmalara DTSS statüsü verilerek bu firmaların listesi Resmi Gazetede yayınlanacağı belirtilmektedir.

DTSS'lerin, ihraç ürünlerinin tanıtılması, çeşitlendirilmesi, pazar paylarının artırılması ve yeni pazarlara girilmesi amacıyla Devlet yardımlarından öncelikle yararlanmaları sağlanacağı vurgulanmaktadır. Ayrıca bu şirketlerin kendi adlarına yaptıkları ve adlarına faturası kesilen ve kendilerine teslimatı yapılan malların ihracı halinde ihracat, kambiyo ve ilgili sair mevzuat yönünden münhasıran sorumlu tutulacakları belirtilmektedir. Ancak ihracata konu olan malın üretimi veya temini hususunda

düzenlenen tüm belgelerden DTSS'lerin yazılı sözleşme ile akit tarafı olan imalatçı veya tedarikçilerin sorumlu olacağı ifade edilmektedir.⁵⁸

8.3. Çok Ortaklı Şirketler

Türkiye'de dış ticaret şirketlerinin yapılanmasına ilişkin getirilen ikinci uygulama da "Çok Ortaklı Dış Ticaret Şirketleri"dir. Bu şirketlere ilişkin düzenleme 14 Şubat 1992 tarih ve 21142 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğ ile imalat ve ihracat sektörünün sürükleyici ve dinamik gücü olan ve Türk sanayisinin %98'ini oluşturan KOBİ'lerin bir araya gelmesi ile oluşturulan ve AET, Japonya ve ABD de başarılı örnekleri bulunan "Çok Ortaklı Şirketler" modeli (ÇOŞ), Türkiye için yeni bir ihracat modeli önerisi olarak sunulmuştur. Ancak bu modelde de beklenen gelişmelerin sağlanamaması ve ülke ihracatının 1994 yılında bir krizle karşı karşıya kalması gibi nedenlerle bu şirketlerin örnekleri çoğaltılamamıştır.⁵⁹ Çok Ortaklı Şirketler, 20 Nisan 1994 tarih ve 21919 sayılı resmi gazetede yayımlanan tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

8.4. Sektörel Dış Ticaret Şirketleri

Sektörel Dış Ticaret Şirketleri, Türkiye'deki KOBİ'lerin ihracata yönelik faaliyetlerinde gönüllü olarak sermayelerini, bilgilerini, üretimlerini ve tecrübelerini bir araya getirerek, ölçek ekonomisinin sağladığı avantajlara sahip olunmasını destekleyici bir model olarak geliştirilmiştir.⁶⁰

Bu şirketlerin tanımı ilk kez 29 Nisan 1994 tarih ve 21919 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan tebliğ ile yapılmıştır. Buna göre aynı üretim dalındaki küçük ve orta ölçekli şirketlerin ihracat sektörü içinde bir organizasyon altında toplanarak dünya pazarlarına yönlendirilmesi amacıyla; ihracat ve ilgili konularda (finansman, tedarik, nakliye, sigorta, gümrükleme vb) hizmet sağlayarak, dış ticarete uzmanlaşmaları ve bu suretle daha etkin faaliyet göstermelerini sağlamak üzere kurulmuş şirketlerdir.

⁵⁸ Dış Ticaret Şirketleri Statüsüne İlişkin Tebliğ, Resmi Gazete. 22515; 6.1.1996 madde 5.

⁵⁹ Yalçın, a.g.e, s. 81

⁶⁰ Trade Secrets s. 31.

Sektörel Dış Ticaret Şirketi (SDTŞ) statüsü Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından verilmektedir. Bu statünün verilmesi için gerekli koşullar ise aşağıda sıralanmıştır:

-Normal yörelerde , yalnız aynı sektörden oluşan SDTŞ'lerin;

- a) 1-200 arasında işçi istihdam eden,
- b) Aynı üretim dalında⁶¹ faaliyette bulunan,
- c) Asgari 10 küçük ve orta büyüklükteki şirketin bir araya gelmesiyle,
- d) En az 10 milyar TL ödenmiş sermayeli anonim şirket

olarak kurulması gerekmektedir.

- Kalkınmada öncelikli yörelerde ise, aynı veya farklı sektörlerden oluşan SDTŞ'lerin;

- a) 1-200 arasında işçi istihdam eden,
- b) Asgari 5 küçük ve orta büyüklükteki şirketin bir araya gelmesiyle,
- c) En az 5 milyar TL ödenmiş sermayeli anonim şirket olarak kurulması gerekmektedir.

Tebliğde SDTŞ'lerin hiçbir ortağının sermaye payı, toplam şirket sermayesinin normal yörelerde %10 ve kalkınmada öncelikli yörelerde %20 sinden fazla olamayacağı belirtilmektedir. Şirketin hisse senetlerinin tamamının nama yazılı olması ve nakit karşılığı çıkartılması gerekmektedir.⁶²

SDTŞ'ler, normal yörelerde ve yurt dışında, sadece hizmet sektöründe faaliyette bulunmak üzere kurulan şirketlere, kalkınmada öncelikli yörelerde ise üretim ve hizmet sektöründe faaliyette bulunmak üzere kurulan şirketlere iştirak edebilirler.⁶³

⁶¹ Üretim dalları; tarımsal ürünler, madencilik ürünleri, kimya sanayi, tekstil ve konfeksiyon, ağaç sanayi ürünleri, otomotiv ve yan sanayi, makine ve mekanik cihazlar, metal işleme sanayi, elektronik ve iletici sanayi, hediyelik eşya, diğer olarak belirtilmektedir.

⁶² Sektörel Dış Ticaret Şirketleri Statüsüne İlişkin Tebliğ, **Resmi Gazete**, 22829; 26 Aralık 1996, madde 2/b ve madde 2/c

⁶³ Aynı, madde 6/a

SDTŞ, ortaklarının faaliyet gösterdiği üretim dalına ait hammadde tedarikinde imalatçı olarak değerlendirilmektedirler. Bu şirketler ayrıca, aynı sektörde faaliyette bulunmak kaydıyla, SDTŞ ortağının ait olduğu grubun diğer şirketleri ile bunların kurduğu ortaklıkların ihracatına aracılık edebilirler.

Ayrıca bu şirketler, gerek SDTŞ statüsünü aldıkları yılda ve gerekse takip eden yıl içerisinde, aynı sektörde faaliyette bulunan ve KOBİ niteliğini taşıyan ve fakat ortak olmayan firmaların ihracatına da aracılık edebilirler.⁶⁴

Normal yörelerde kurulmuş SDTŞ'lerin kuruldukları yıl hariç, takip eden bir takvim yılı içerisinde, ait oldukları üretim dalında en az 5 milyon ABD Doları ihracat gerçekleştirememeleri ve kalkınmada öncelikli yörelerde kurulmuş olan SDTŞ'lerin kuruldukları yıl hariç, izleyen her yıl içinde, ait oldukları üretim dalında en az 2,5 milyon ABD doları ihracatı gerçekleştirememeleri durumunda ve ayrıca yapılacak inceleme ve denetlemeler sonucunda tebliğ hükümleri ile ortakların hak ve menfaatlerine aykırı durumların tespit edilmesi durumunda Dış Ticaret Müsteşarlığınca verilen SDTŞ statüsü geri alınabilir.⁶⁵

SDTŞ'ler, kendi nam ve hesabına yurt içinden satın alarak yaptıkları mal ihracında; ihracat, kambiyo ve ilgili sair mevzuatta öngörülen idari ve cezai yükümlülüklerden doğrudan ve münhasıran sorumludurlar. Ancak SDTŞ ile imalatçı arasında bir aracılık sözleşmesine bağlı olarak imalatçı şirketin bizzat imal ve tedarik ederek SDTŞ üzerinden gerçekleştirdiği ihracatta ise aracılık sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadığı sürece ihracat, kambiyo ve sair mevzuatta öngörülen idari ve cezai yükümlülüklerden doğrudan ve münhasıran imalatçı şirketler sorumludur.⁶⁶

⁶⁴ Aynı, madde 6/b ve madde 6/c

⁶⁵ Aynı, madde 11, madde 5/a ve 5/b.

⁶⁶ Sektörel Dış Ticaret Şirketleri Statüsüne İlişkin Tebliğ, Resmi Gazete. 22829; 26 Aralık 1996, madde 9.

9. TÜRKİYE'DE ARACI ŞİRKETLERİN ÜRETİCİ FİRMALARA SAĞLADIĞI YARARLAR

Söz konusu ihracat hizmetlerinin yerine getirilmesi ile üretici firmalara sağlanacak yararlar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir⁶⁷:

Profesyonellerce Yürütülecek Etkin Pazarlama Faaliyeti: Aracı şirketler ile uluslararası pazarlara yönelik pazarlama stratejilerinin geliştirilmesi, fiilen alıcı bulunması, pazar araştırması yürütülmesi, yeni pazarların bulunması, mevcut pazarların devamlılığının sağlanması, kaybedilen pazarların yerine yenilerinin bulunması, dış pazar eğilimlerinin takip edilmesi, yurt dışı ofis, mağaza açılması ve işletme faaliyetlerinin daha etkin yürütülmesi sağlanacaktır.

Kurumsallaşma: Aracı şirketler, özellikle de SDTŞ'ler ihracatta ihtisaslaşma ve organize olmanın getirdiği hizmet alma rahatlığı sağlayacak ve bu sayede ihracat maliyetlerinin düşürülmesi ve hizmetlerin profesyonel yaklaşımla sunulması kolaylaşacaktır. Bu şirketlere sağlanan devlet desteği ve yardım programlarından faydalanılması ile ihracata yönelik güçlü bir pazarlama yapısı kazanılması sağlanacaktır. (gümrükleme, nakliye, sigortacılık, bankacılık, tanıtım, pazar araştırması, yurt dışı ofis mağaza açma, depo kiralama..vb)

Finansman: İhracat işlemlerine yönelik olarak sağlanan finansman araçlarından daha etkin ve kolay faydalanılacaktır.

Bürokratik İşlemler: Aracı şirketlerin ihracat işlemlerinde uzmanlaşmış olmaları nedeniyle ihracat prosedürlerinin yerine getirilmesi ve ihracatla ilgili her türlü mevzuatın takibi, devlet desteklerinden faydalanılması ve bilgi akışı kolaylaşacaktır.

Psikolojik Rahatlık: Aracı şirketlerin yurt içi ve yurt dışındaki bağlantıları sayesinde ekonomik ve işlevsel olma, lobi edinme ve vizyon kazanmanın getirdiği psikolojik rahatlık (kamu ve özel sektör ilişkilerinin kuvvetlenmesi) elde edilecektir.

⁶⁷ Ergün, Gündüz, a.g.c., s.19-20

Standardizasyon: Dış rekabetin etkisi ve sunulan hizmetlerin sonucu olarak her aşamada standardizasyona gidilmesi eğilimi artacaktır. SDTŞler sektörün çevre, kalite gibi konularda ihtiyaç duyduğu laboratuvarların kurulmasında yer alabilmekte ya da katkı sağlayabilmektedirler. Bu da uluslararası standartlara ve normlara uygun mal temininde kolaylık getirmektedir.

Hizmetlerin Etkinliği: Nakliye, sigorta ve gümrükleme gibi hizmetlerin kaliteli, hızlı, güvenilir ve ucuz sunulması söz konusu olacaktır.

Ürünlerde Rekabet Gücü Artışı: İstenilen kalite, miktar ve zamanda nakliyelerin gerçekleştirilmesi rekabet gücünü artıracaktır.

Potansiyelin Harekete Geçirilmesi: Artan ihracat, kapasite kullanım oranlarını artıracak ve bu sayede üretim faktörlerindeki potansiyelin ekonomiye kazandırılması hızlanacaktır.

Dağıtım: Yurt içi ve yurt dışında dağıtım kanallarında güçlü bir yapıyla yer alma olanağı doğacaktır.

Bilgi: Yurt içi ve yurt dışı bilginin hızlı ve sağlıklı temini sağlanabilecektir.

Nitelikli İnsan Kaynağı Yaratma: Gerek kalifiye eleman, gerekse şirket ortakları ve profesyonellerin yetiştirilmesi için ilgili kurum ve kuruluşlarla daha kolay işbirliğine gitme imkanı yaratılabilecektir.

Üretim Maliyetlerini Ucuzlatmak: Yurt içinden temin edilemeyen ara madde, hammadde gibi girdilerin büyük miktarlarda ithali yoluyla daha ucuza temin edilmesi ve sabit maliyetlerin düşürülmesi olanağı yaratılmaktadır.

Ürünlerin Yurt Dışı Tanıtımı: Fuarlara katılmak, organize etmek, katalog ve broşür hazırlamak faaliyetleri daha etkin olarak verilecektir.

Çeşitlilik: Yeni pazarlara girmek ve yeni alıcılara ulaşmak yoluyla pazar çeşitlemesi ve bunun sonucu olarak ürün çeşitlenmesine gidilecektir.

Marka Yaratma: Ortak bir marka yaratma imkanı doğacaktır ve bu sayede rekabet gücünde artış sağlanmaya çalışılacaktır.

Katma Değer Yaratma: Satış becerisi ve marka geliştirmenin yarattığı katma değer, üretimde yaratılan katma değer önüne geçmektedir.

Yabancı Sermaye :Yabancı sermaye ile işbirliğine girilmesi kolaylaşacaktır.

İhracat Maliyetinde Toplam Düşüş: Gerek ihracata yönelik olarak ortaklaşa sürdürülen her faaliyetin yaratacağı maliyet düşüşleri, gerekse insan kaynakları ve organizasyon maliyetlerindeki düşüşler toplam ihracat maliyetini düşürecektir. Bu da rekabet gücü kazandıracaktır.

10. TÜRKİYE'DE ARACILI İHRACAT ŞİRKETLERİNİN İŞLEVLERİ

Aracı ihracat şirketlerinin üstlendiği birçok işlev bulunmaktadır. Bu işlevleri; pazarlama, finansman, ihracat işlemleri ve teknik işlemler olarak sıralanabilir.

10.1. Pazarlama İşlevi

Aracı şirketlerin en önde gelen işlevlerinden biri de ürünlerin uluslararası pazarlarda pazarlanmasıdır. Bu şirketler yurt dışı pazarlar hakkında kısa süreli araştırmalar değil, fakat yurt dışında daimi temsilcilik ve doğrudan pazarlama amaçlı şirketler kurarak bu fonksiyonu yerine getirmektedirler. Ayrıca bu şirketler, gerek yeni pazar bulunmasına gerekse, mevcut pazarlarda ihraç ürünlerinin pazar payının artırılmasına ve tutundurmaya yönelik faaliyetleri bilinçli olarak yerine getirebilmektedirler.⁶⁸

⁶⁸ Bekir Gövdere, "Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin Yapısı Üzerine bir Araştırma" www.foreigntrade.gov.tr/cad/DTDERGI/ocak99/sektorel.htm. 25.4.2000 tarihli internet sayfası

10.2. İhracat İşlevi

Aracıların üstlenmiş olduğu ihracat işlevi ihracatla ilgili tüm konuları kapsamaktadır. İhracat faaliyetleri en baştan itibaren ele alındığında bu faaliyetlerin aşağıdakilerden oluştuğu görülmektedir:⁶⁹

- Fiilen alıcı bulmak,
- Fiilen dış pazar araştırması yürütmek,
- Satış anlaşmasını yapmak,
- İhracat prosedürlerini yerine getirmek,
 - Nakliye,
 - Gümrükleme
 - Sigorta
 - Bankacılık İşlemleri vb.
- Finansman araçlarının kullanılması ve takibi,
- KDV istisnası, ihracat kredileri, devlet yardımları gibi ihracata yönelik teşviklerden faydalanılması,
- Yurt dışı ofis, mağaza vb açmak,
- Fuarlara katılma ve organize etme,
- Tanıtım faaliyetleri yürütmek,
- Dağıtım kanallarında daha etkin yer almak,
- Ortak marka geliştirmek,
- Bazı hizmetlerden elde edilen kâr ve birikimle ortaklara ilave kazançlar sağlanması, kaynak yaratılması.

Bilindiği gibi Türkiye’de aracı ihracat şirketi olarak faaliyet gösteren iki grup aracı şirket bulunmaktadır. Bunlardan DTSS’ler daha çok büyük sanayi gruplarının ihracat şirketleri olarak kurulmuşken, SDTS’ler ise daha çok aynı sektörde faaliyet gösteren

⁶⁹ Ergün, Gündüz, a.g.e., s. 11.

küçük ve orta ölçekli işletmelerin bir araya gelmesiyle kurulmuş ihracat şirketleri olarak faaliyet göstermektedirler. SDTŞ ler aynı zamanda kendi ortakları olmayan işletmelerin de ihracat işlemlerini gerçekleştirebilirler.

10.3. Finansman İşlevi

SDTŞ ler ve DTSSŞ ler bankalardan, özellikle de Eximbank'tan daha uygun koşullarda kredi temin ederek bunları üretici ortaklarına kullanılabilmektedirler. Bu kuruluşlar çok sayıda işletmenin ihracat işlemlerini tek elden yürüttüğü için ihracata ilişkin sabit maliyetlerde bir azalma olmaktadır. Bu durum da ihracatın finansmanı sorununa hissedilir bir rahatlama meydana getirebilmektedir. Yurt dışındaki müşterinin/ithalatçının finansmanı ise, ithalatçıya kredi açılması şeklinde olmaktadır. Bu şekilde bir taraftan müşterinin ürüne talebi canlı tutulurken, diğer yandan, ihracat miktar olarak artırılabilir.

10.4. Teknik İşlemler İşlevi

Dış ticaretle ilgili mevzuatın karmaşıklığı, yurt dışında uyulması gerekli standartlar ve o ülkelerin bürokratik yapısı nedeniyle ihracat işlemleri neredeyse içinden çıkılmaz bir hal almaktadır. DTSSŞ ve SDTŞ'ler yeni pazarlarla ilgili mevzuatları ve Türkiye'deki mevzuatı uzmanları ile daha yakından izleme olanağına sahiptirler.⁷⁰

11. TÜRKİYE'DE ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNE SAĞLANAN BAŞLICA TEŞVİK VE DESTEKLER

Görüldüğü gibi, Türkiye'de ihracatın artırılmasına yönelik olarak değişik modellere başvurulmuştur. Bu nedenle 1980- 1989 dönemi arasında büyük ölçekli işletmelerin dışa açılmasında Dış Ticaret Sermaye Şirketleri araç olarak benimsenmişken, 1990 sonrası dönemde ise küçük ve orta ölçekli işletmelerin dışa açılmasına yönelik olarak Sektörel Dış Ticaret Şirketleri araç olarak tercih edilmiştir. Günümüzde ihracat araçları olarak her iki modelin de uygulandığı görülmektedir. Bu şirketlerin işleyişinin başarılı

⁷⁰ Gövderc, Bekir Gövderc, a.g.c., www.foreigntrade.gov.tr/cad/DTDERGI/ocak99/scktoecl.htm. 25.4.2000 tarihli internet sayfası

bir şekilde sürdürülebilmesi için devlet tarafından bir takım teşvikler ve destekler sağlanmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

11.1. Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Gümrük Muafiyetli İthalat

Dahilde İşleme Rejimi Kararı 31.12.1995 tarih ve 22510 sayılı resmi gazetede yayınlanan 95/7616 sayılı tebliğ ile uygulamaya girmiştir. Dahilde işleme rejimi esas itibariyle, Türkiye gümrük bölgesi içinde yerleşik firmalardan, ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünlerin üretimi için gerekli olan (kendilerinin ve/veya yan sanayicilerinin ihtiyacı olan) yarı mamul, mamul ve ambalaj malzemelerinin bedelli veya bedelsiz olarak ithali, gümrükte ödenmesi gereken vergilerden muaf tutulmakta (KDV, gümrük vergileri.. vb) ve bu vergiler tutarı kadar teminat alınarak ithalatın yapılmasına izin verilmesini ifade etmektedir.⁷¹

Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin müracaat tarihinden önceki takvim yılı içerisinde gerçekleştirdikleri ihracat kadar dahilde işleme izin belgesi kapsamında yapacakları ithalatlarına; teminat yerine geçmek üzere, bu ithalattan doğan her türlü vergi tutarının %1'i tutarındaki meblağın Türk Eximbank'ın "teminat sigortası" hesabına nakit olarak yatırılmasını müteakip ilgili gümrüklerce müsaade edilmektedir.

11.2. Eximbank Kredileri

Eximbank tarafından SDTŞ ve DTSS'lerine sağlanan kredi olanakları aşağıdaki gibi sıralanabilir⁷²:

SDTŞ ve DTSS Kısa Vadeli İhracat Kredisi: DTSS ve SDTŞ'lerin ihracat faaliyetleri ile ilgili finansman ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla doğrudan kullanılan bir kredi şeklindedir. Bu kredinin limiti firmaların bir önceki takvim yılı ihracat performansları dikkate alınarak Eximbank tarafından belirlenmektedir.

⁷¹ Dahilde İşleme Rejimi Kararı, **Resmi Gazete**, 22510; 31.12.1995, II. Bölüm, Madde 4.

⁷² Belgin Dinekli, "İhracat Kredileri- EXİMBANK Kredi Uygulamaları", Dış Ticaret Eğitim Programı Seminer Notları 07 11 Şubat 2000, İstanbul; www.foreigntrade.gov.tr/EXİMBANK/EXİM22.HTM 15.04.2000 tarihli internet sayfası.

Dış Ticaret Şirketleri Kısa Vadeli Döviz İhracat Kredisi: DTSS ve SĐTŞ lerin ihracat faaliyetleri ile ilgili finansman ihtiyacını karşılamak üzere Eximbank tarafından Amerikan Doları, Euro, Japon Yeni, İngiliz Paundu cinsinden kullanılan kredilerdir. Bu kredinin de limiti firmaların bir önceki takvim yılı ihracat performansları dikkate Eximbank tarafından belirlenmektedir.

Yurt Dışı Mağazalar Yatırım Kredisi: Bu kredi, Türkiye’de yerleşik firmalara kullanılan bir kredidir. Dolayısıyla SĐTŞ ler ve DTSS Ş ler de bu kredilerden faydalanmaktadır. Bu kredi ile Türk firmalarının değişik pazarlarda Türk kökenli tüketim malı niteliğindeki ürünleri doğrudan pazarlama amacıyla, herhangi bir ülkede değişik ürün gruplarının sergilendiği çeşitli bölümleri içeren satış mağazalarından oluşan mağaza zincirleri ile birden fazla firmanın bir araya gelerek kuracakları büyük alışveriş merkezi oluşturulmasına yönelik yatırımlara destek verilmesi amaçlanmaktadır.

Kısa Vadeli İhracat Alacakları İskonto Programı: DTSS veya kredibilitesi uygun bulunan diğer kuruluşlara, vadeli ihracat işlemlerinden doğan alacakları için, gerekli teminatların tesis edilmesi için kullanılan bir kredidir. Bu kredi ile ihracatçıların vadeli satış olanaklarının artırılması yoluyla uluslararası piyasalardaki rekabet şanslarının genişletilmesi ve ülke riskinden arındırılarak yeni hedef pazarlara açılmalarının teşvik edilmesi amaçlanmaktadır.

11.3. Devlet Yardımları Çerçevesinde Sağlanan Destekler

İhracata yönelik devlet yardımlarının amacı KOBİ’lerin ve uluslararası piyasalara açılan firmaların ihracata yönelik faaliyetlerini çeşitli aşamalarda destekleyerek çeşitli aşamalarda karşılaştıkları sorunların giderilmesine yardımcı olmak ve bu firmalara rekabet gücü kazandırmaktır. Bu destekler ilk kez 11 Ocak 1995 tarih ve 22168 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe konmuş ve geçen yıllar içinde bir dizi değişiklik yapılmıştır. Bu destekler Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından AB ve GATT normlarına uygun olarak hazırlanmıştır. Sırasıyla bu destekler;

- Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi
- Çevre maliyetlerinin desteklenmesi
- Pazar araştırma desteği
- Eğitim yardımı
- İstihdama yol açma yardımı
- Yurt dışında ofis mağaza açma, işletme ve marka tanıtım faaliyetlerinin desteklenmesi
- Yurt dışında düzenlenen fuar ve sergilere milli düzeyde veya bireysel katılımın desteklenmesi
- Türk ürünlerinin yurt dışında markalaşması, Tanıtım ve tutundurması ile Türk malı imajının yerleştirilmesine yönelik faaliyetlerin desteklenmesi
- Patent, faydalı model ve endüstriyel tasarım tescili harcamalarının desteklenmesi

şeklinde sıralanabilir. Bunların arasında doğrudan Sektörel Dış Ticaret Şirketleri ve Dış Ticaret Sermaye Şirketlerinin yararlandığı destekler ise aşağıdadır.

Eğitim Yardımı: Bu desteğin amacı, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler, Sektörel Dış Ticaret Şirketleri, ile bu şirketlerin ortağı bulunan şirketlerin dış ticarete ilişkin eğitim ihtiyaçlarının karşılanması suretiyle uluslararası ticarete yönlendirilmeleri için elemanlarının uluslararası pazarlama ve ihracat işlemleri ile ihracatta pazar bulma konusundaki niteliklerinin artırılarak dünya pazarlarına açılmalarını sağlamaktır.⁷³

Pazar Araştırma Desteği: Desteğin amacı aşağıdaki gibi sıralanabilir⁷⁴:

- Potansiyel pazarlar hakkında sistematik ve objektif bilgi sağlanması, firmaların pazarlara giriş konusunda karar vermelerine yardımcı olunması ve ürünlerinin yeni bir pazarda gerektiği gibi tanıtılması,

⁷³ Eğitim Yardımı Hakkında Tebliğ, **Resmi Gazete**. 23948; 29.01.2000, madde 1.

⁷⁴ Pazar Araştırması Desteği Hakkında Tebliğ, **Resmi Gazete**. 23066; 31.07.1997, madde 2.

- Küçük ve orta ölçekli işletmeler arasındaki işbirliğini sağlamaya yönelik olarak Avrupa Birliği'nce uluslararası düzeyde organize edilen faaliyetlere katılımın desteklenmesi,
- Türkiye'de sınai ve ticari faaliyette bulunan küçük ve orta büyüklükteki işletmeler ve/veya bunların bir araya gelerek kurmuş oldukları Sektörel Dış Ticaret Şirketleri'nin uluslararası işbirliğini sağlamaya yönelik olarak Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın uygun gördüğü uluslar arası düzeyde düzenlenen faaliyetlere katılımın desteklenmesi,
- Sektörel Dış Ticaret Şirketleri'nin ortaklarına pazar bulunabilmesi amacıyla DTM'nin uygun gördüğü yabancı ülkelerde gerçekleştirecekleri KOBİ'ler arası işbirliği programlarının desteklenmesi.

Bu desteği veren kuruluşlar, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi ile İktisadi Kalkınma Vakfı'dır. Bu destekten faydalananlar ise, imalat sanayi alanında üretim ve ticaret faaliyetinde bulunan küçük ve orta ölçekli işletmeler, Sektörel Dış Ticaret Şirketleri, sanayi sektöründeki üretici dernekleridir.

Yurt Dışında Ofis Mağaza Açma, İşletme ve Marka Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi: Bu desteğin amacı, Türkiye'de ticari ve sınai faaliyette bulunan şirketlerin, pazar potansiyellerini realize ederek pazar paylarını artırması ile ürünlerin geniş çaplı ve uzun süreli tanıtımının yapılmasını teminen yurt dışında mal ticaretine yönelik faaliyette bulunacakları şirket kurmaları, depo ve mağaza açmaları ve işletmelerinden doğacak giderlerinin uluslar arası kurallara göre devletçe karşılanmasıdır.⁷⁵

İstihdam Yardımı: Bu desteğin amacı Sektörel Dış Ticaret Şirketi statüsünü haiz şirketlerin dış ticarete ilişkin işlemlerini yürütmek üzere, konusunda tecrübeli ve yüksek öğrenimli yönetici ve eleman istihdamının sağlanmasıdır.⁷⁶

⁷⁵ Yurt Dışında Ofis- Mağaza Açma, İşletme ve Marka Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ, **Resmi Gazete**. 23066; 31 07.1997, madde.1.

⁷⁶ İstihdam Yardımı Hakkında Tebliğ, **Resmi Gazete**. 23948; 29 01.2000, madde 1.

Yurt Dışında Düzenlenen Fuar ve Sergilere Milli Düzeyde veya Bireysel Katılımın Desteklenmesi: Bu destek ile yurt dışında düzenlenecek fuar ve sergilere katılımın artması desteklenmektedir.

Dış ticaret Müsteşarlığı'nca uygulama esasları belirlenen ve İhracatçı Birlikleri tarafından başvuruların kabul edildiği bu destekten küçük ve orta büyüklükteki işletmeler, Sektörel Dış Ticaret Şirketleri, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile büyük ölçekli firmalar faydalanmaktadır.

Söz konusu destek ile yurt dışında düzenlenen fuar ve sergiler için Türkiye adına milli katılımı gerçekleştiren organizatörlerin, iştirak eden kuruluşların ve bu sergilere bireysel olarak katılan kuruluşların katılım masrafları önceden tespit edilen oranlar çerçevesinde Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonundan karşılanması amaçlanmaktadır.⁷⁷

Türk Ürünlerinin Yurt Dışında Markalaşması, Tanıtım Ve Tutundurması İle Türk Malı İmajının Yerleştirilmesine Yönelik Faaliyetlerin Desteklenmesi: Bu destek ile, Türkiye'de kendi unvan veya markasıyla ticari veya sınai faaliyette bulunan şirketler ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri'nin uluslararası pazarlarda ürünlerine Türk malı imajı ve marka oluşturmak amacıyla yurt dışında yapacakları marka tescili dahil tanıtım ve tutundurma ile Türk malı imajının yerleştirilmesine yönelik faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları giderlerin uluslararası kurallara göre⁷⁸ devletçe karşılanması amaçlanmaktadır.

11.4. KDV İadesi

İmalatçı ve ihracatçı firmalar açısından ihracatın özendirilmesine yönelik teşvik araçlarından birisi de ihracat nedeniyle yüklenilen KDV'nin iadesidir. Bu nedenle ihracatın ülke ekonomisi için taşıdığı önem göz önünde bulundurularak çeşitli düzenlemeler getirilmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11. Maddesinde ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışı müşteriler

⁷⁷ Yurt Dışında Düzenlenen Fuar ve Sergilere Milli Düzeyde veya Bireysel Katılımın Desteklenmesine İlişkin Tebliğ, **Resmî Gazete**, 22300; 01.06.1995 madde 1

⁷⁸ Türk Ürünlerinin Yurt Dışında Markalaşması, Tanıtım Ve Tutundurması İle Türk Malı İmajının Yerleştirilmesine Yönelik Faaliyetlerin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ, **Resmî Gazete**, 23948; 29.01.2000 madde 1.

için yapılan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Bununla birlikte ihraç edilen mal ve hizmetin meydana getirilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen vergilerin indirilmemesi halinde indirilemeyen verginin hak sahibine iade edileceği hususu belirlenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNİN İHRACATA YÖNELİK İŞLEVLERİNE İLİŞKİN GİDERLER VE FİYATLANDIRMA

1. ARACI İHRACAT SÖZLEŞMESİNİN HAZIRLANMASI

İhracat işlemlerinde aracı şirketlerin yeterliliği bir çok imalatçı işletme açısından büyük önem taşımaktadır. Bilindiği gibi aracı ihracat şirketleri imalatçı işletmelerin ihracat departmanı gibi hizmet sunarak ürünleri yurt dışına pazarlamaktadırlar. Belirli bir imalatçı ile aracı ihracat şirketi arasındaki ticari ilişkinin niteliği, kendi aralarında değiş tokuş işlemlerinin nasıl yapılıp tamamlanacağını açıklayan düzenlemelerden etkilenmektedir.⁷⁹ Dolayısıyla bir aracı ihracat şirketi ile imalatçı işletme arasında ihracat işlemlerinin nasıl yürütüleceğine ilişkin yazılı bir sözleşmenin bulunması gerekir. Bu sözleşmeye bağlı olarak tarafların yetki ve sorumlulukları belirlenmiş olacaktır. Bu aşamada bir amaca yönelik olarak açık ve müşterek bir niyetin var olması önem taşımaktadır. Yapılacak sözleşme taraflar arasındaki ilişkinin çatısını oluşturur ve faaliyetlerin taraflar arasında bölüşümünü tanımlayacak düzenlemeleri açıkça ortaya koyar ve yapılacak işlemler ile ilgili yetki alanlarını açıkça belirlemiş olur.⁸⁰

Bilindiği gibi aracılı ihracatta iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birincisi mallarını ihraç etmek üzere temin eden imalatçı ya da tedarikçi, diğeri ise malların ihracatını gerçekleştiren aracı ihracat şirkettir⁸¹. Aracı ihracat şirketi ile imalatçı/tedarikçi arasında yapılacak sözleşmenin en azından aşağıdaki konuları kapsamaması gerekir.⁸²

⁷⁹ Daniel C. Bello, Nicholas C. Williamson, "Contractual Arrangement and Marketing Practices in the Indirect Export Channel," *Journal of International Business Studies*, (Summer 1985), s. 65.

⁸⁰ Wells, Dulat, a.g.e., s. 91.

⁸¹ Zihni Kartal, "İhraç Kayıtlı Teslimlere İlişkin Kur Farkları," *Vergi Dünyası*. Sayı 237 (Mayıs 2001), s. 100.

⁸² Wells, Dulat, a.g.e., s. 91.

- Tarafların adları ve unvanları,
- Sözleşmenin kapsadığı ürünler,
- Sözleşmenin süresi veya başlangıç ve bitiş tarihleri,
- Yurt dışı temsilciler ve dağıtımıcılar ile çalışma hakları,
- İhracatçı ve üretici için performans standartları,
- Eğer uygulanabilirse aracı şirketin satın alma fiyatını belirleme yöntemleri,
- Ödeme vadeleri,
- Mülkiyet hakkının devri,
- Teslim koşulları,
- Pazar geliştirme harcamaları,
- Üreticiye yapılacak ödemeler, aracı şirketin alacağı komisyon veya bu şirkete yapılacak ödemeler ve ihracatta fiyatlandırma sistemi,
- Ürün sorumluluğu,
- Hakeme başvurma.

Aracı ihracat şirketlerinin çoğu bir yıldan daha az süreler için taahhüt altına girme konusunda tereddüt etmektedirler, çünkü yurt dışı pazarların geliştirilmesi daha uzun sürede olmaktadır. Bu nedenle genellikle iyi bir pazarı olan ürünlerde üç yıllık süre için anlaşmaya varmaktadırlar. Çok kısa vadeli sözleşmeler ya da vadesi olmayan deneme niteliğindeki sözleşmelerde daha önceden belirlenmiş performans standartlarına ulaşıncaya kadar geçen süre otomatik olarak belirlenmiş olur. Bu tür durumlarda üreticinin pazar geliştirme harcamalarının bir kısmını paylaşması gerekir.⁸³

⁸³ Aynı, s. 91.

2. İHRACATA YÖNELİK PAZAR ARAŞTIRMASI VE OLUŞAN GİDERLER

İhracata yönelik pazar araştırması; pazarlama faaliyetlerine yönelik sorunların tanımlanması ve çözümleri ile ilgili bilgilerin sistematik ve objektif olarak araştırılması, ve analizi olarak tanımlanabilir.⁸⁴ Pazar araştırması yapan kişi (araştırmacı) ihraç edilecek belirli bir ürün ya da ürün grubu ile işe başlar; ilgili verileri elde ederek anlaşılır bir şekilde yorumlar; dolayısıyla ilgili ürün ve hizmetlerle ilgili pazarlama performansını geliştirici bilgi sağlamayı amaçlar.⁸⁵ İhracatta pazar araştırması, sürekli ve sistematik olarak yapıldığı sürece faydalı olacaktır. Fakat bazı işletmeler pazar araştırmasını aralıklarla yapılan bir faaliyet olarak algılamakta ve pazar araştırması çalışmalarını gelişigüzel olarak uygulamaktadırlar.⁸⁶

Pazar araştırmasında ihracat pazarı ile ilgili olarak ele alınması gereken temel alanlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁸⁷

- Mevcut pazarın yapısı ve özellikleri araştırılır; dolayısıyla pazarın profili ve tüketicilerin alışkanlıkları izlenir.
- Ürünle ilgili mevcut ve geçmişteki satış teknikleri ülke, bölge, perakende mağaza bazında incelenir.
- Tüketicinin ürün tercihleri incelenir. Yani pazarda faaliyette bulunan bütün firmaları içerecek şekilde bir araştırma yapılır ve paketlemedeki, fiyat değişikliklerindeki ya da kalitedeki değişmelerden tüketici davranışlarının etkilenme durumu incelenir.
- Çeşitli reklam araçları ve etkinlikleri açısından reklam araştırma analizi yapılır.
- Fuar ve sergilere katılım, sponsorluk, örnek ürünler, broşürler vb. tanıtım araçları açısından tutundurma araştırması yapılır.

⁸⁴ Gerald Albaum, Jesper Strandskov, Edwin Duerr, Laurence Dowd, *International Marketing and Export Management* 2nd Ed. (Wokingham: Addison Wesley Publishing Company, 1994) s. 132.

⁸⁵ Alan E. Branch, *Elements of Export Marketing and Management* (London: Chapman&Hall, 1990), s. 35.

⁸⁶ Tamer Çavuşgil, "Guidelines for Export Market Research", *International Marketing Strategy*. 3rd Edition, Ed.: Hans B. Thorelli, S. Tamer Çavuşgil, (Oxford: Pergamon Press, 1990, s. 285).

⁸⁷ Branch, a.g.e., s. 40-45.

- Paketleme, ürünün sunumunun ayrılmaz bir unsurunu oluşturduğundan arzulan satış hacmine ulaşmada paket tasarımı, kalite, hasara karşı koruma vb. noktalar ele alınır.
- Rakipler, fiyat, marka, ürün yaşam eğrisi vb unsurlar açısından ürün araştırması yapılır.
- Taşıma olanaklarının yeterliliği açısından dağıtım araştırması yapılır.
- Satışları arttırmaya yönelik bilgi teknolojilerinden yararlanma olanakları incelenir.
- Alternatif dağıtım kanallarının analizi yapılır.

2.1. Pazar Araştırması Şekilleri

Pazar araştırmasında birçok yöntem kullanılabilir. Bu yöntemlerden hangisinin kullanılacağına ilişkin seçim, ürünün niteliğine ve ihracat nedeniyle öngörülen potansiyel yurtdışı gelirleri ile bağlantılı olarak harcanacak paraya bağlıdır. Pazar araştırmasında kullanılacak veriler birincil ve ikincil veriler olarak sınıflandırılabilir. Birincil veriler orijinal verilerdir ve pazar yerinde toplanır; bu verilerin elde edilmesi pahalıdır ancak güvenilir niteliktedirler. İkincil veriler ise, basılmış bir kaynaktan örneğin çeşitli ihracat kuruluşları ve benzerlerinden elde edilebilir ya da ihracat şirketinin kendi bünyesindeki verilerden elde edilebilir. Bu tür veriler de güvenilir niteliktedir. Ancak herhangi bir araştırma analizi raporunda yanlış yorumlardan kaçınmak için parametreler çok dikkatli kurulmalıdır. İkincil veriler, birincil verilere göre daha ucuzdur ve bu verilere her an ulaşılabilir.⁸⁸

Pazar araştırması aşağıdaki unsurlardan oluşur⁸⁹:

- Hedef pazar için araştırmaya yönelik amaçların belirlenmesi,
- Bilgi elde edilmesi için sürecin tasarlanması,
- Gerekli bilginin toplanması,
- Verilerin analizi ve yorumu,
- Elde edilen bilgilere dayanılarak karar alınması.

⁸⁸ Aynı, s. 52.

⁸⁹ www.exportsource.gc.ca/cgi/bin/expkit 5.12.2000 tarihli internet sayfası.

Pazar araştırması iki şekilde yürütülebilir. Bunlardan birincisi masa başı araştırma, diğeri ise alan araştırmasıdır.

2.1.1. Masa Başı Araştırma

Masa başı araştırması yayınlanmış ve yayınlanmamış kaynaklardan bilginin toplanması ve analizini içerir. Bu araştırma karmaşık ve zaman alıcı değildir. Yalnızca devlet kuruluşlarından, ticaret ve sanayi odalarından, yabancı elçiliklerden uluslararası örgütlerden, ihracatı geliştirme kuruluşlarından, kütüphanelerden, dış ticaret ataşeliklerinden ve diğerkaynaklardan bilginin elde edilmesidir.⁹⁰

Bilgi teknolojisindeki gelişmeler ile birlikte son zamanlarda internet ve çevrimiçi veri tabanları da pazar araştırması çalışmalarında yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Ayrıca, birçok devlet kuruluşu da hazırlamış oldukları raporlara ulaşılmasını sağlayacak internet siteleri de hazırlamaktadır. Veri tabanlarına erişim pahalı olmakla birlikte araştırma için zaman tasarrufu ve en güncel bilgilere ulaşılmasını sağlar.⁹¹ Ayrıca iletişim faaliyetleri açısından iyi donanmış ülkelerde pazar araştırma çalışmalarında artan oranda bilgisayara dayalı çevrimiçi veri tabanlarından da faydalanılmaktadır. Pazar bilgisi hakkında çevrimiçi kaynakların artan cazibesine rağmen bu veri tabanlarının kullanımı oldukça pahalıdır.⁹² Eğer güvenilir bilgi kaynakları varsa ve pazar hakkında bilgiye sahip olmak isteniyorsa masa başı araştırma çoğu zaman gerekli ve yararlı bir araştırmadır. Ancak pazarın daha kapsamlı ve daha etkin bir analizi istenirse, masa başı araştırması gereksinim duyulan bilginin sadece bir kısmını sağlayabilir.⁹³

2.1.2. Alan Araştırması

Alan araştırması, araştırmamanın pazar yerinde yürütülmesi sürecidir ve yüz yüze görüşmeleri, anketleri, telefonla görüşmeleri, yurt dışına yapılan ziyaretleri içerir. Alan

⁹⁰ Tamer Çavuşgil, *Küçük Ve Orta Boy İşletmeler İçin İhracat Pazarlama Araştırması* Çeviren: Ali Can Kavas, Ed.: Çevik Uraz, (İstanbul: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayını, Mart 1997), s. 22.

⁹¹ Vern Terpstra, Ravi Sarathy, *International Marketing 6th Ed.* (Fort Worth: Dryden Press, 1994), s. 311.

⁹² Bernard Ancel, Bertrand Jocteu Monrozier, "Using Online Databases in a Cost Effective Way", *International Trade Forum*. Issue 4 (Oct-Dec. 1991), p.4.

⁹³ Çavuşgil, *Küçük ve Orta Boy İşletmeler İçin Pazar Araştırması*, s. 22

araştırması süreci pahalı bir süreçtir ve ilk masa başı araştırma sonuçları ihraç edilecek ürün için daha ayrıntılı araştırılması gereken pazar potansiyelini tanımladığı durumlarda faydalı olacaktır.⁹⁴

Alan araştırması, masa başı araştırmasının bulgularını test ederken bilgi yetersizliğinden kaynaklanan boşlukları da doldurur. Alan araştırması sırasında araştırmacıların kullanabilecekleri dört temel teknik vardır.⁹⁵ Bunlar kişisel görüşmeler, telefon görüşmeleri, posta anketleri ve mağaza kontrolleri olarak sıralanabilir.

Kişisel Görüşmeler: Yüz yüze yapılan kişisel görüşme, gerek sektör gerekse tüketici düzeyindeki pazar araştırmasında genellikle en güvenilir bilgi elde etme yöntemidir.⁹⁶ Ayrıca ihracat şirketlerinin pazarı tanımak için kişisel ziyaretlerde bulunması ve çeşitli görüşmelerde bulunması da ürünün pazar potansiyeli hakkında bilgi verecektir.⁹⁷ Bu görüşmenin bir avantajı araştırılan ürünü tanıtıcı örnek ve broşürlerin görüşülen kimseye gösterilebilmesidir.⁹⁸ Ancak amacın net bir şekilde belirlenmiş olması, kimlerle görüşüleceğinin belirlenmesi ve mümkünse bu görüşmelerin önceden ayarlanması şarttır. Yapılacak ziyaretlerin ürünün pazar potansiyelini artırmasını sağlayacak şekilde planlanması gerekir. Bu bağlamda yurt dışında düzenlenmiş fuar ve sergilere katılım daha olumlu sonuçlar verecektir.⁹⁹

Telefon Görüşmeleri. Bilgi toplama tekniği olarak telefon görüşmeleri az masraflı bir yöntem olmakla birlikte başarılı bir sonuç alabilmek için iyi bir sunuşu ve o ülkenin dilini kusursuz bilmeyi gerektirir. Telefon görüşmeleri daha ziyade görüşülen kişinin temel ilgi alanını veya kişisel görüşme için faydalı olup olmayacağını tespit etmek amacıyla yöneliktir. Ayrıca bu yöntem belli bir üretim alanındaki marka sayısını ve dağıtım kanallarının yapısını tespit etmeye yarayabilir.

⁹⁴ Branch, a.g.e., s. 52.

⁹⁵ Nursun Beşeli, *İhracatta Pazarlama ve Dış Pazar Araştırması* (Ankara: İhracatı Geliştirme ve Etüd Merkezi, Mayıs 1997), s. 35.

⁹⁶ Nursun Beşeli, a.g.e., s. 35.

⁹⁷ Alan E. Branch, a.g.e., s. 55.

⁹⁸ Nursun Beşeli, a.g.e., s. 35.

⁹⁹ Alan E. Branch, a.g.e., s. 55.

Posta Anketleri: Araştırmacının ülkesinden yönetilse bile posta anketi, yerinde pazar araştırması olarak kabul edilmektedir. Posta anketi alan araştırması yöntemleri içerisinde en ucuz ama en az güvenilir olanıdır. Posta anketlerinde genellikle %10 civarında düşük yanıtlanma oranı ile karşılaşılacağından anket sonuçları piyasayı tam anlamıyla yansıtmaktan uzak kalacaktır.¹⁰⁰

Bu çalışma, ihracat şirketinde çalışan analiz için yeterli niteliklere sahip elemanlar tarafından yapılabileceği gibi, bu alanda uzmanlaşmış bağımsız bir şirkete de yaptırılabilir. Bu şirketler, belirli endüstriler ve üretim alanları hakkında derinlemesine bilgiler sağlar ve karmaşık istatistiksel verilerin analizinde gerekli olan teknik yetenek ve olanakları sunar. Araştırma şirketinden faydalanmak pahalı olmakla birlikte oluşan maliyet, çoğu zaman bir şirket içi araştırmacının zaman harcaması ve seyahatini karşılamak için gerekli miktardan önemli ölçüde az olabilir.¹⁰¹

Mağaza Kontrolleri: Mağaza kontrolleri araştırmacının tüketici piyasası hakkında mağazaları inceleme yoluyla bilgi toplamasıdır. Bu kontroller çok yararlı bilgiler sağlar. Bu yöntemle perakende satış fiyatları, rakip malların hangileri olduğu, raflarda kapladıkları yer açısından rakip malların oransal önemi, paketleme yöntemleri, mağaza içi reklam kampanyası yöntemleri hakkında bilgi elde edilebilir.¹⁰²

Pazar araştırması sonucunda alınan tepkiler ve bilgiler ışığında ürünün kendisi, ambalajı, etiketi ve markası istenen niteliklere uyarlanmalıdır.¹⁰³

2.2. Pazar Araştırmasına İlişkin Giderler

Pazar araştırmasına ilişkin giderler ve izleyen başlıklarda incelenecek olan tanıtım giderleri işletmelerin pazarlama maliyetleri kapsamında ele alınabilir. Bilindiği gibi pazarlama maliyetleri bir işletmenin pazarlama sürecini gerçekleştirmek amacıyla

¹⁰⁰ **İhracat Pazar Araştırmasına Giriş (Introduction to Export Market Research)** Türkçeye Çeviri Ali Rıza Karacan, Oya Gürer, E. Ruhi Örmeci. (Geneva: International Trade Centre UNCTAD/GATT, 1983), s. 201.

¹⁰¹ Aynı, s.201.

¹⁰² Nursun Beşeli, a.g.e., s. 35.

¹⁰³ Cevdet Baykal, "Türk Mal ve Hizmet Kalitesinin Arttırılması ve Marka Oluşturulması", **Dış Ticarete Durum**. Sayı 42 (Temmuz 99), s. 78.

yapmış olduğu fedakarlıkların parasal ifadesidir. Başka bir deyişle, malın üretilip veya satın alınıp depoya konduğu andan, tüketicilere ulaştırılıp paraya çevrilinceye kadar geçen zaman süresi içinde yapılan giderleri içermektedir. Geniş anlamli olan bu tanımda pazarlama giderleri, yalnız satış giderlerini değil, aynı zamanda satışla ilgili yönetim, finansman ve genel giderleri de içermektedir. Ayrıca pazarlama giderleri tanımının içeriğine üretimden önce yapılan her türlü pazar ve mamul türü araştırmaları ile mamul geliştirme giderleri de alınabilir.¹⁰⁴

Pazarlama giderleri, tekdüzen muhasebe sisteminde faaliyet giderleri bölümünde yer almaktadır. Faaliyet giderleri ve finansman giderleri grubunda yer alan giderler doğdukları anda yedinci gruptaki ilgili hesaplara kaydedilmekte, maliyet çıkartma dönemlerinde ve dönem sonlarında yansıtma hesapları aracılığıyla sonuç hesaplarına aktarılmakta ve söz konusu maliyet hesapları yansıtma hesapları ile karşılaştırılmaktadır. Giderlerin doğdukları anda kaydedildikleri maliyet hesapları hesap planında 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenekli olarak düzenlenmiştir. Hangi işletmelerin hangi seçeneği uygulayacakları Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde belirtilmiştir. Tebliğlere göre, bir önceki yıl aktif toplamı 500 milyar lirayı ve net satışlar toplamı 750 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri için 7/A seçeneği zorunludur. Ticaret işletmeleri ile bir önceki yıl aktif toplamı 500 milyar liranın ve net satışlar toplamı 750 milyar liranın altında kalan altında kalan üretim ve hizmet işletmelerinden isteyenler giderlerin izlenmesinde 7/B seçeneğini izleyeceklerdir.¹⁰⁵

Bu durumda ihracat şirketlerinin faaliyetleri göz önünde bulundurulduğunda yukarıdaki tutarları aşma olasılıkları çok yüksek olduğundan 7/A seçeneğini izleyecekleri açıktır. 7/A seçeneğinde giderler büyük defterde fonksiyon esasına göre bölümlenirken, çeşit esasına göre bölümlenme yardımcı defterlerde yapılmaktadır. Bu hesaplarda toplanan giderler, “yansıtma hesapları” aracılığıyla sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Nalan Akdoğan, **Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi** (Ankara: Gazi Üniversitesi Basın Yayın Yüksekokulu Basımevi, 1982), s. 5.

¹⁰⁵ Özgül Cemalcılar, Nurten Erdoğan, **Genel Muhasebe 5. Bası** (İstanbul: Beta Basım Dağıtım, 2000), s. 478.

¹⁰⁶ Sabri Bektöre, Yılmaz Benligiray, Nurten Erdoğan, **Envanter ve Bilanço** (Eskişehir: Birlik Matbaası, 2001), s. 222.

Fonksiyon esasına göre bölümlene aşağıdaki gibidir:

- 71. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
 - 710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
 - 711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA
- 72. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
 - 720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
 - 721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA
- 73. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
 - 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
 - 731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA
- 74. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
 - 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
 - 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA
- 75. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
 - 750. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ
 - 751. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA
- 76. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
 - 760. PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ
 - 761. PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA
- 77. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
 - 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
 - 771. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA
- 78. FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 780. FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA

Bu hesaplar altında açılacak gider çeşitleri ise aşağıdaki gibidir:

- 0. İlk madde ve malzeme
- 1. İşçi ücret ve giderleri
- 2. Memur ücret ve giderleri
- 3. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- 4. Çeşitli giderler
- 5. Vergi resim ve harçlar
- 6. Amortismanlar ve tükenme payları
- 7. Finansman giderleri

İhracatta pazar araştırmasına yönelik olarak ortaya çıkan maliyetlerin 7/A seçeneğine göre izlenmesi durumunda ortaya aşağıdaki giderler çıkacaktır.

Abonelik Ücreti: Pazar araştırması sırasında yurt dışındaki pazar olanaklarını sunan bazı süreli yayınlara ve veri tabanlarına abonelik söz konusu olabilir. Süreli yayınların dönemlik abonelik ücretleri pazar araştırması giderleri içinde yer alabilir. Bu giderler pazarlama işlevinden dolayı katlanıldığından *Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabının* yardımcı hesabı olan **Çeşitli Giderler** gider türü altında yer alan *Eğitim Kültür ve Yayın Giderleri* alt hesabı adı altında açılacak olan Abonelik Ücretleri olarak kayda alınabilirler.

Çeşitli giderler, gider çeşitleri hesaplarının dışında kalan işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi için gerekli olan giderleri kapsamaktadır. Sigorta giderleri, kira giderleri, yolluk giderleri, dava, icra ve noter giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri, çeşitli giderler gibi bu grupta yer alır¹⁰⁷. Çeşitli giderler aşağıdaki gibi bölümlenebilir.¹⁰⁸

4. ÇEŞİTLİ GİDERLER

40. Sigorta Giderleri
41. Reklam ve Satışları Teşvik Giderleri
42. Kira Giderleri
43. Sosyal Giderler
44. Eğitim, Kültür ve Yayın Giderleri
45. Yolluklar ve Seyahat Giderleri
46. Ortak Giderlere Katılma Payları
47. Mahkeme ve Noter Giderleri
48. Havale ve Tahsil Giderleri
49. Diğer Çeşitli Giderler

Veri tabanlarına abonelik sözkonusu olduğunda ise, veri tabanı hizmetlerini sunan şirketlerin bazıları, giriş ücreti ya da sabit abonelik için herhangi bir talepte bulunmamakta, bu veri tabanlarının kullanım için müşterilerden kullanım bedeli

¹⁰⁷ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması* (İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 1994), s. 589,590.

¹⁰⁸ Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s. 589,590.

almaktadırlar. Diğer bazı şirketler ise, hizmetlerinin elde edilmesi ve bazı destek hizmetlerinin sunulması için aylık ya da yıllık abonelik bedeli istemektedirler.¹⁰⁹ Veri tabanlarının kullanımı aracılığıyla yürütülen pazar araştırma çalışmalarında ortaya çıkan kullanım giderleri ya da abonelik ücretleri de pazar araştırması giderleri içinde yer alabilir. Bu durumda veri tabanlarının abonelik ücretleri ya da bunların kullanımı nedeniyle ortaya çıkan giderler, *Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabının* yardımcı hesabı olan **Çeşitli Giderler** adlı gider türünün altında yer alan *Eğitim Kültür ve Yayın Giderleri* alt hesabının altında açılacak olan Abonelik Ücretleri olarak kayda alınabilirler.

Seyahat Giderleri: Masa başı araştırmasında ya da alan araştırmasında pazar araştırması yapacak kişinin yurt içindeki bir yere ya da yurt dışında hedeflenen ülkeye seyahati söz konusu olabilir. Bu durumda bir seyahat gideri, gidilen yere bağlı olarak şehir içi, şehirlerarası veya ülkelerarası ulaşım giderleri ve ayrıca konaklama gideri ve giden kişiye şirket tarafından ödenecek yolluk söz konusu olacaktır. Bu giderler olduğu tarihteki döviz kurunun ülke parasına çevrilmesi sonucu hesaplanacaktır. Söz konusu giderler *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabının* yardımcı hesabı olan **Çeşitli Giderler** adlı gider türünün altında yer alan *Yolluklar ve Seyahat Giderleri* alt hesabında kayda alınabilirler.

Hedef Ülkeden Satın Alınan Doküman ve Hizmetlerin Bedeli: Pazar araştırmasına yardımcı olmak üzere araştırma yapılan ülkeden basılı doküman ve yayın alınabilir, ihracatla ilgili diğer sunulan hizmetlerden faydalanılabilir. Bu durumda bu doküman ve hizmetlerin bedeli *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri* hesabının yardımcı hesabı olan **Çeşitli Giderler** adlı gider türünün altında yer alan *Eğitim Kültür ve Yayın Giderleri* alt hesabının altında açılacak olan Yabancı Doküman ve Yayınlar olarak muhasebeleştirilebilir. Faydalanılan hizmetler ise, aynı gider türünün altında yer alan Eğitim Giderleri olarak kayda alınabilir.

Tercüme Giderleri: Hedef ülkedeki görüşmeler sırasında tercümandan faydalanılması sözkonusu olabilir. Bu hizmetlerin bedeli ise, görüşme süresine bağlı olarak

¹⁰⁹ Ancl, Monrozier, a.g.c. s.4.

değişecektir. Bu hizmetlerin maliyeti *Pazarlama Satış Dağıtım Giderlerinin* yardımcı hesabı olan **Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler** adlı gider türünün altında yer alan *Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler* alt hesabının altında açılacak Tercüman Ücretleri olarak kayda alınabilir. Ayrıca broşür, katalog vb. yayınların yabancı dile çevrilmesi amacıyla yaptırılacak tercümelemlerde aynı gider türü altında muhasebeleştirilebilir.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, işletme faaliyetlerini yürütmek, üretim, pazarlama, ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz, bakım ve onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler) için yapılan giderleri kapsar ve aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir:¹¹⁰

3. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER

- 30. Elektrik, Su, Gaz Giderleri
- 31. Haberleşme Giderleri
- 32. Bakım ve Onarım Giderleri
- 33. Taşeron giderleri
- 34. Pazarlama Faaliyeti ile ilgili Alınan Hizmetler
- 35. Danışmanlık Hizmetleri
- 36. Fason İmalat Hizmetleri
- 39. Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Haberleşme Giderleri: Pazar araştırması sırasında, hedef pazara gitmeden önce hedef ülkede çeşitli bağlantıların kurulması, randevuların alınması vb. söz konusu olacaktır. Kurulan iletişime bağlı olarak haberleşme giderleri ortaya çıkacaktır. Bu giderler *Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabının* yardımcı hesabı olan **Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler** adlı gider türünün altında yer alacak ve görüşmenin

¹¹⁰ Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s. 588.

niteliğine bağı olarak açılacak *Telefon Giderleri, Faks Giderleri, Posta Giderleri* olarak kayda alınabilir.

Numune Giderleri: Hedef ülkede görüşmelere gidilirken ihracatçının yanında ürünü tanıtmaya yönelik olarak götüreceği numuneler söz konusu olabilir. Bu numunelerin gider olarak tutarı ise ürünün maliyetine eşittir. Bu giderler, **Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabının** yardımcı hesabı olan **Çeşitli Giderler** gider türünün altında açılacak *Reklam ve Satışları Teşvik Giderleri* alt hesabının altında yer alan Numune Giderleri olarak kayda alınabilir.

Anket Giderleri: Pazar araştırması sırasında yabancı pazarın tercihlerini ortaya koymak üzere anketler yapılabilir. Bu anketlerin yapılması ve analizi bir araştırma şirketine verilmişse araştırma şirketinin bu hizmeti karşılığında alacağı ücret, **Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabının** yardımcı hesabı olan **Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler** gider türü altında yer alan *Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler* alt hesabının altında açılacak olan Araştırma Şirketi Ücretleri olarak muhasebeleştirilebilir.

Anket ve analiz işletmenin kendi bünyesi içinde yapıyorsa anketi yapan, veri girişi yapan ve anket sonuçlarının analizini yapan çalışanların ücreti ise **Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabının** yardımcı hesabı olan **Memur Ücret ve Giderleri** adlı gider türünün altında yer alan *Brüt Ücretler* alt hesabının altında Aylıklar olarak kayda alınabilir. Masa başı araştırması yapan çalışanın maaşı da aynı kapsamda ele alınabilir.

3. ARACI İHRACAT ŞİRKETİNE MAL TESLİMLERİ

Üreticiden alınan mal ihraç edilmek üzere ihracat şirketince teslim alınır. Aracı ihracat şirketi tarafından teslim alınan mal ihraç edilmek üzere gerekli işlemlere (örneğin ambalajlama, etiketleme vb.) tabi tutulacak ya da depolanacaktır.

Malı teslim alan aracı ihracat şirketi bu malı “maliyet bedeli”ni esas alarak değerleyecektir. Vergi Usul Kanunu’nun 274. maddesi gereğince işletmeler gerek doğrudan doğruya satmak ve gerekse imal ederek satmak için satın aldıkları ve bilanço gününde stokta bulunan malları maliyet bedeli ile değerlemektedirler. Vergi Usul

Kanunu'nun 262. maddesi maliyet bedelini iktisadi bir varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olarak yapılan ödemelerle bunlara bağlı her türlü giderlerin toplamı olarak tanımlamaktadır. Bu tanımdan hareket edildiğinde maliyet bedelinin aşağıdaki unsurlardan oluştuğu görülmektedir:

- Fatura bedeli
- Taşıma ve hammaliye giderleri
- Gümrük vergileri
- Taşıma sırasındaki sigorta giderleri
- Varsa satın alımlarla ilgili vergiler (KDV hariç)

Bu giderlerin dışında mal alımı için kullanılmış kredilerin faiz ve komisyonları da maliyete eklenebilir. İşletme kredileri için ödenen faiz ve komisyonlar ise dönemin finansman giderleri olarak Kâr veya Zarar Hesabına devredilecektir.¹¹¹

4. İHRACAT İŞLEMLERİNE YÖNELİK FİYATLANDIRMA

İhracat işlemlerinde sıra fiyatlandırma işlemine geldiğinde birçok ihracatçının yurt dışı pazarlarda rekabet etmesi için gerekli olan araçlara sahip olmadığı görülmektedir. Bir çok yöneticinin ve bilim adamının uyarılarına karşın ihracatçıların büyük çoğunluğunun kendi fiyatlandırma uygulamalarını basit olarak maliyetlere dayandırdığı, pazar ve rekabete ilişkin bilgiyi elde etmek ve kullanmak için gerekli olan kaynakları kullanmadığı görülmektedir.¹¹² Bu nedenle yabancı pazarlarda başarılı olabilmek için ihracatçıların ürünlerini rekabeti de göz önüne alacak şekilde fiyatlandırmaları gerekmektedir. Ancak çoğu ihracatçı, maliyetleri çok yüksek olduğu için çoğu zaman rekabeti göz ardı etmekte ya da kendi maliyetlerini bilmeyerek olması gereken tutarın çok altında saptayıp buna dayalı olarak zarara neden olabilecek bir fiyat tespit etmektedirler. Bu nedenle ihracatçıların kendi maliyetlerini dikkatli bir şekilde belirlemeleri ve sıkı bir şekilde kontrol etmeleri ve eğer mümkünse düşürme yoluna

¹¹¹ Bektöre, Benligiray, Erdoğan, a.g.e.,s.100.

¹¹²Matthew B. Myers, "The Pricing of Export Products:Why Aren't Managers Satisfied With the Results," *Journal of World Business*. Vol. 32, Issue 3 (Fall 97), s. 277.

gitmeleri gerekir. Ayrıca optimum düzeyde fiyat oluşturabilmek için ihracat pazarındaki rekabet koşulları hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar.¹¹³

Uluslararası fiyatlandırma uygulamalarında genellikle üç genel fiyat belirleme stratejisi söz konusudur:¹¹⁴

- Standart evrensel fiyatlandırma
- Yurt içi ve ihracat fiyatını farklılaştıran ikili fiyatlandırma
- Pazar farklılaştırmasına yönelik fiyatlandırma

Bu stratejilerden ilk ikisi uygulanması ve anlaşılması kolay olan maliyete dayalı fiyatlandırma yöntemleridir. Üçüncü strateji ise, talebe yöneliktir.

Standart evrensel fiyatlandırma, müşteri kim olursa olsun aynı fiyatın uygulanması şeklinde tanımlanabilir. Daha çok özellikli ürüne sahip ve/veya dünya pazarlarında tekel konumunda olan firmalar tarafından kullanılabilir.

İkili fiyatlandırma, ihracat fiyatları ile yurt içi fiyatları farklılaştırılmasına dayanan bir stratejidir.

Pazar farklılaştırmasına dayalı fiyatlandırma, pazardaki dinamik koşullara göre ihracat fiyatlandırmasının yapılmasıdır. Bu yöntemi uygulayan işletmeler için marjinal maliyet stratejisi bir temel oluşturur ve rekabetteki, döviz kurlarındaki ya da diğer çevresel etkenlerdeki değişikliklere bağlı olarak fiyatlar değişebilir.

4.1. Fiyat Faktörleri

İhracat fiyatının belirlenmesi sırasında hesaplamalara katkıda bulunacak faktörlerin açıkça ortaya konması gerekir. Bu durumda fiyatlandırmada kontrol edilebilen faktörler

¹¹³ Talat Orfaly, "Cost Management: Key to Competing in Foreign Markets," **International Trade Forum**. Issue 4, (1994), s. 31.

¹¹⁴ Czinkota, Ronkainen, a.g.e., s.339; Ruhi Gürdal, Şehavet Gürdal, "Uluslararası Pazarlamada Fiyatlandırma Kararları" **Dış Ticaret Hazırlayan: Mustafa H. Çolakoğlu**, (Ankara: Kosgeb, 1996), s. 50.

ve bağımsız faktörler birbirinden ayrılmalıdır. Kontrol edilebilen ve bağımsız fiyat faktörleri hiçbir zaman statik değildirler, zaman içinde değişebilirler. Bundan dolayı fiyatlandırma kararları geçici niteliktedir ve sürekli olarak gözden geçirilmeyi gerektirir.

4.1.1. Kontrol Edilebilen Fiyat Faktörleri

Kontrol edilebilen fiyat faktörleri karar alıcının kendi karar ve seçeneklerinden etkilenen veya değişen fiyat faktörleridir ve aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Ürünün Maliyeti: Ürünün üretilmesi ve ambalajı sırasında ortaya çıkan çeşitli maliyet unsurları (hammadde ve malzeme, işçilik, genel üretim giderleri, vb) bir ölçüde yönetimin kontrolüne ve kararına bağlıdır, ancak üreticinin daha aşağıya çekemeyeceği bir sınırı da oluştururlar.

Satış ve Dağıtım Giderleri: Bir ihracat işleminde özellikle nakliye ve pazardaki diğer dağıtım maliyetleri genellikle ürünün temel maliyetine göre önemli tutarlara ulaşır. Bu maliyetler ilke olarak nakliye seçeneklerinin ve dağıtım kanallarının seçimine bağlı olarak kontrol edilebilen bir nitelik taşırlar.

Pazarlama Desteğine İlişkin Giderler: Gelişmiş pazarlar ilk satışın gerçekleştirilebilmesi ve tüketimin sürekli kılınabilmesi için reklam ve tutundurma desteğini gerektirir. Açıkçası bu harcamaları kim üstlenirse üstlensin, büyük tutarlara ulaşabilir. Dolayısıyla fiyatların tespiti sırasında bu giderlerin belirlenmesi karlılığın analizi açısından önem taşımaktadır.

Ayrıca reklam ve diğer iletişim araçları da ürünün çekiciliğini arttıran ve tüketicinin gözünde değerini arttıran veya azaltan faktörlerdir. Bu nedenle bu araçların da maliyeti göz önünde bulundurulmalıdır.

Ürün Kalitesi ve İmajı: Kaliteli ve tüketicinin ilgisini çekecek değerli bir ürünün genellikle fiyatı da yüksek olur. Gerçekte kalite farklılıkları ürün maliyetindeki değişikliklerden daha fazla olan fiyat farklılıklarını da beraberinde getirir.

4.1.2. Bağımsız Fiyat Faktörleri

Bağımsız fiyat faktörleri ise karar alıcının kararlarından etkilenmeyen unsurları ifade eder. Bağımsız fiyat faktörleri aşağıdaki gibidir:

Hedef Pazarda Hakim Olan Fiyat Düzeyi: Bir çok ihracatçı kendi fiyatlarını bağımsız bir şekilde oluşturamadıklarını pazardaki fiyata kendilerini uydurduklarını düşünürler. İhracat pazarındaki kâr düzeyleri üretim maliyetleri, dağıtım kanalında yer alan üyelerin kâr hedefleri ve çeşitli dağıtım marjları ve rekabetin etkileri tarafından belirlenmektedir.

Pazardaki Arz ve Talep: Pazarda oluşmuş bir denge vardır. Bu alandaki değişiklikler ani ve mevsim değişikliklerinde veya yeni ve değişik ürünlerin piyasaya sunulması ile oluşmaktadır.¹¹⁵ Bu nedenle hedef pazarda yapılacak olan pazar araştırması mevcut pazarın profilini ayrıntılı bir şekilde ortaya koyacaktır. Bu ise ürünün pazardaki güçlü ve zayıf yönlerinin belirlenmesine yardımcı olacak ve pazardaki mevcut talebin gerektirebileceği ürünle ilgili değişiklikler maliyet unsurlarında değişmeye yol açabilecek ve bu durum da ihracat fiyatına etki edebilecektir.¹¹⁶

Rekabet: Rekabetin derecesi fiyat ve fiyat düzeylerini etkilemektedir. Yoğun rekabet fiyatlar üzerinde baskı uygulamaktadır.¹¹⁷ Bu nedenle fiyatın, ürünün rekabet edebilmesini sağlayacak şekilde belirlenmesi ve değerlendirebilmesi gerekir. Bu ise kâr marjının düşürülmesi, dağıtım işlemlerinin tutundurma ve üretimle ilgili düzenlemelerin gözden geçirilmesi ile mümkün olur.¹¹⁸

4.2. Fiyatlandırma Yöntemleri

Fiyatlar belirlenirken kontrol edilebilir ve bağımsız fiyat faktörlerinin çok iyi belirlenmesi gerekir. İşletmeler için üç önemli fiyat politikası mevcuttur:

¹¹⁵ Costing and Pricing for Export: The Essentials for Small and Medium Sized Enterprises (Geneva: International Trade Centre, 1993), s. 50-51.

¹¹⁶ Branch, a.g.e., s. 140 .

¹¹⁷ Costing and Pricing for Export s. 50-51.

¹¹⁸ Branch, a.g.e., s. 140

4.2.1. Maliyete Göre Fiyatlandırma

En basit ve en fazla kullanılan fiyatlandırma yöntemidir. Temel prensip olarak birim üretim başına oluşturulan maliyete kâr marjının eklenmesi ile elde edilir.¹¹⁹ Bu yöntemde ihraç malının fiyatlandırmasında dış pazardaki rekabet fiyatı yerine firmanın kendi maliyetleri göz önüne alınmakta ve dış pazarda fiyat rekabeti yokmuş gibi hareket edilmektedir. Bu fiyatlandırma yöntemi kendi içinde ikiye ayrılmaktadır:

- Tam Maliyete göre fiyatlandırma
- Değişken maliyete göre fiyatlandırma (Marjinal Maliyet)

Tam maliyetleme, bir ürünün üretimi ile ilgili bütün maliyetleri göz önünde tutan bir muhasebe yöntemidir. Tam maliyetleme yöntemine göre ihracat işleminden elde edilen kâr ihracat satışlarından ihraç ürününü bütün üretim maliyetlerini (dolaylı ve dolaysız maliyetlerini de içeren) ve üretimle ilgili olmayan diğer üretim dışı giderlerin düşülmesi suretiyle bulunur. Buna karşılık değişken maliyete göre fiyatlandırma yönteminde ihraç malı ile doğrudan ilişkilendirilebilen değişken maliyetler dikkate alınmaktadır.¹²⁰

Değişken maliyete göre fiyatlandırma yöntemi ihracatçılar için üretim ve satış maliyetlerinin dolaysız maliyetlerini göz önünde bulundurur. Dolayısıyla sabit faaliyet giderleri, araştırma geliştirme giderleri ile yurt içi pazarlama maliyetleri ihmal edilir. Böylece ihracatçı yurt dışı pazarlarda rekabet edebileceği şekilde ihracat fiyatlarını aşağıya çekebilir.¹²¹

¹¹⁹ Vural Çekinmez, "İhracatta Fiyatlandırma ve Mobilya Dış Ticareti," **Dış Ticaret Hazırlayan: Mustafa H. Çolakoğlu**, (Ankara: Kosgeb, 1996) s.376.

¹²⁰ Fred Jacobs & Ernest Larkins, "Export Tax Incentives for Establishing Foreign Markets: An Analysis of Marginal Costing Techniques," **Accounting Horizons**. Vol.12, No:4, December 1998. s.378.

¹²¹ Czinkota, Ronkainen, a.g.e., s. 505-506.

4.2.2. Talebe Göre Fiyatlandırma

Yeni bir teknolojinin ürünü olarak ortaya çıkan ya da tekel koşullarında pazara sürülen ürünler için söz konusu olan bir fiyatlandırma türüdür. Bu tür mamullerin fiyatları talebe bağlı olarak belirlenir.¹²²

4.2.3. Rekabete Göre Fiyatlandırma

Rekabet fiyatı, uluslararası pazarda ya da ürünün satışının düşünüldüğü pazarda oluşan fiyattır. Bu tür fiyatlandırma yöntemi giderek tüm diğer yöntemlerin önüne çıkmaktadır, çünkü günümüzde fiyat bağımlı değişken olmaktan çıkmıştır. Rekabete göre fiyatlandırmada dış pazardaki rekabet fiyatı saptandıktan sonra bu fiyattan geriye doğru hareketle ürünün ihraç edilebileceği fiyat elde edilmektedir. Malın pazar fiyatından çeşitli dağıtım birimlerinin kâr marjları, taşıma, gümrükleme ve gümrükleme aşaması sonrası çıkan her türlü gider çıkarıldığı zaman rıhtımda ya da fabrikada teslim rekabet fiyatı elde edilir. Bu fiyat ihracatçı için karar verme fiyatıdır. İhracatçı kendi maliyetleri, maliyetlerini düşürme olanağı, kâr beklentisi ve diğer unsurları göz önüne alarak oluşan bu rekabet fiyatını benimseyecek ya da ret edecektir.¹²³

4.3. Fiyatlandırmada Döviz Kuru Etkisi

Ülkelerarası para birimi farklılıkları ihracatçı açısından önemli bir karmaşıklık yaratmakta ve özellikle ihraç fiyatının hangi döviz kuru ile belirleneceği sorusuna yanıt aranmaktadır. İhracat işlemlerinde çoğunlukla ithalatçıların para birimi benimsenirken, gelişmiş ülke ihracatçıları ise kendi para birimleriyle fiyatlandırma olanağına sahip olabilmektedir. İthalatçıların para birimi ile fiyatlandırmada kur değişimlerinden ithalatçı daha az etkilenmekte ve bu nedenle kendi para birimlerini tercih etmektedir. Ancak kurlar arasındaki değişimler hem ithalatçının hem de ihracatçının rekabet avantajını önemli ölçüde etkilemektedir.¹²⁴

¹²² Gürdal, Gürdal, a.g.e., s. 54-55.

¹²³ Gürdal, Gürdal, a.g.e., s. 55.

¹²⁴ Gürdal, Gürdal, a.g.e., s. 60-61.

4.4. Uluslararası Teslim Şekilleri

İhracat fiyatının belirlenmesine ilişkin uygulamalar uluslararası alanda standartlaştırılmaya çalışılmaktadır. İhracat fiyatı malın teslim şekline göre değiştiğinden uygulamada ihrac malının teslim yerini temel alan satış tiplerini içeren Uluslararası Ticaret Odası tarafından hazırlanan INCOTERMS'in fiyatlandırma biçimleri esas alınmaktadır.¹²⁵ INCOTERMS'e göre teslim şekilleri aşağıdaki gibi sıralanabilir¹²⁶:

İşyerinde Teslim (EXW-Ex Works): Satıcının yükümlülüğünün en az olduğu teslim şeklidir. Satıcı yeri belirtilen işyerinde malları alıcının emrine hazır bulundurmakla teslim yükümlülüğünü yerine getirmiş sayılır. Dolayısıyla malların teslim alınmasından sonra oluşabilecek riskler alıcıya ait olmaktadır.

Belirlenen Yerde Taşıyıcıya Teslim (FCA-Free Carrier): Malın alıcının adını verdiği yerde ve yine alıcı tarafından ismi belirtilen taşıyıcıya teslimi olarak uygulanan bu teslim şeklinde malların kayıp ve hasar riski, taşıma giderleri malların taşıyıcıya teslimi ile alıcıya geçer.

Güvertede Teslim (FOB-Free On Board): Satıcının yükümlülüğü malların satış sözleşmesinde belirlenen yükleme limanındaki gemi bordasına aktarılması ile sona erer. Mallar gemi küpeştesini geçtiği ana kadar olacak kayıp, hasar riski ve giderleri satıcıya, küpeşteyi geçtiği andan itibaren alıcıya aittir. Satıcı ihracat lisansını almak, varsa ihracat vergi ve harçlarını ödemek zorundadır.

Gemi Yanında Teslim (FAS-Free Alongside Ship): Satıcı malları rıhtıma veya mavnalar içinde alıcının ismini verdiği geminin yanına getirmekle teslim yükümlülüğünü yerine getirmiş olacaktır. Bundan sonra ortaya çıkacak her türlü gider,

¹²⁵ İhrac Fiyatınızı Nasıl Belirliyorsunuz ? www.igeme.org.tr/tur/pratik/fiyat.htm 20.11.2000 tarihli internet sayfası

¹²⁶ Kerim Banar, *Yatırım İşlemleri ve Muhasebesi* (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1998), s. 26-28.

kayıp ve hasar rizikosunu alıcıya aittir. Burada FOB'un aksine alıcı ihracat lisansını almak, varsa ihracat vergi ve harçlarını ödemek zorundadır.

Mal Bedeli ve Navlun (CFR-Cost and Freight): Satıcı, malları belirlenen varış yerine göndermek için gerekli bütün giderleri ve navlunu ödemek zorundadır. Ancak mallarla ilgili kayıp, hasar riski ve giderlerde görülebilecek artış yükleme limanında malların gemi küpeştesini geçtiği andan itibaren satıcıdan alıcıya devredilmiş olur.

Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun (CIF- Cost, Insurance and Freight): Satıcı, malları belirlenen varış yerine göndermek için gerekli bütün giderleri, navlunu ödemek ve taşıma sırasında oluşabilecek kayıp, hasar riskine karşı malları sigorta ettirmekle yükümlüdür. Ancak mallarla ilgili kayıp, hasar riski ve giderlerde görülebilecek artış yükleme limanında malların gemi küpeştesini geçtiği ana kadar satıcıya ait olup, malların gemi küpeştesini geçtiği andan itibaren söz konusu riskler alıcıya ait hale gelir.

Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim (CPT-Freight Paid To): Kombine taşıma, konteyner, treyler veya feribotlar dahil her türlü taşıma modelleri için kullanılan bu teslim şeklinde satıcı, malları belirlenen varış yerine göndermek için gerekli bütün giderleri ve navlunu ödemekle yükümlüdür. Mallarla ilgili olarak ortaya çıkan kayıp, hasar riski ve giderlerde görülebilecek artış CFR teslim şeklinde olduğu gibi yükleme limanında malların gemi küpeştesini geçtiği andan itibaren değil, ilk taşıyıcıya teslim edildiği anda alıcıya geçer. Satıcı malların belirlenen yere götürülmesi için taşıma sözleşmesini yaptığı kişiden alacağı belgeyi ibraz etmekle teslim yükümlülüğünü yerine getirmiş olur.

Taşıma Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim (CIP- Freight and Insurance Paid To): CIF Teslim şeklinin farklı bir uygulaması olan CIP'de sadece deniz yolu taşımacılığı değil, taşıma aracının türüne uygun olarak sigorta yaptırılacağı kabul edilir.

Sınırdaki Teslim (DAF- Delivered At Frontier): Bu teslim şeklinde satıcının yükümlülüğü ülke sınırında veya gümrük kapısı önünde malları alıcının emrine hazır bulundurmaktır.

Gemide Teslim (DES-Delivered Ex Ship): Sadece deniz ve içsu taşımacılığında kullanılan DES'de satıcı, malları belirlenen varış limanında, geminin bordasında alıcının emrine verir. Mallar bu noktaya kadar taşınana kadar tüm gider ve riskler satıcıya aittir. CFR ve CPT'den farkı, satıcının malları varış limanında alıcının emrine sunduğu ana kadarki kayıp, hasar riskleri ve gider artışlarını da üstlenmek zorunda olmasıdır.

Gümrük Vergisi Ödenerek Rıhtımda Teslim (DEQ- Delivered Ex Quay): Nehir ve deniz taşımacılığında kullanılan bu teslim şeklinde satıcı, malları satış sözleşmesinde belirlenen varış limanında, rıhtım üzerinde gümrük giriş işlemleri tamamlanmış olarak alıcının emrine sunar.

Gümrük Vergisi Ödenmeksizin Teslim (DDU- Delivered Duty Unpaid): Bu teslim şeklinde malların ithalatçı ülkede belirtilen yerde hazır bulundurulmasıyla satıcının teslim yükümlülüğü yerine getirilmiş olacaktır. İthalatta alınan vergi, resim ve diğer paylar hariç olmak üzere satıcı, malların bu noktaya getirilmesi ile ilgili tüm risk ve masraflarla birlikte gümrük formalitelerinin yerine getirilmesinden doğan risk ve giderleri de üstlenmek zorundadır.

Gümrük Vergisi Ödenmiş Olarak Teslim (DDP-Delivered Duty Paid): Malların ithalatçı ülkede belirlenen yerde hazır bulundurulmasıyla, satıcının teslim yükümlülüğü de yerine getirilmiş olacaktır. Burada DDU'dan farklı olan satıcı gümrük vergisi dahil tüm risk ve masrafları üstlenmektedir.

4.5. Aracı İhracat Şirketlerinde İhraç Fiyatının Belirlenmesi

Fiyatlandırma işlemlerinde her teslim biçimine ilişkin olarak fiyatlar ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Fiyatlandırma sırasında önemli olan, malın fabrikadan ithalatçının ülkesindeki tüketiciye ulaşınca kadar bütün maliyet bileşenlerinin ayrıntılı olarak göz önünde tutulması gerektiğidir.

Aracı ihracat şirketi, ihraç edilecek malın alımından sonra ihraç edebilmek için bazı maliyetlere katlanacaktır. Bu maliyetlerden malın ihracat fiyatı içinde yer alanlar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Ürünün Fabrika Çıkış Maliyeti: Üretilen ürünlerin maliyetine üretici işletmenin kendi kâr marjını eklemesi ile ihracat için teslim edilecek malların fiyatı elde edilebilir. Ancak bazı durumlarda ihracat yapılacak ülkedeki tüketici davranışları, ve standartlardaki farklılıklar gibi nedenlerle üründe yapılması gereken uyarlamalar söz konusu olabilir. Bu uyarlamalar, malın maliyetinde değişikliğe neden olacağından dolayı ürünün ihracatçıya teslim fiyatını da etkileyebilecektir.

Ambalaj Giderleri: Ambalaj giderleri genelde üreticinin sunmuş olduğu malın teklif fiyatı içinde yer almaktadır. Ancak mal dökme veya ambalajsız alınmışsa ya da malı ayrı bir ambalajla satmak gerekiyorsa bu durumda ambalaj giderlerinin de göz önünde tutulması ve birim başına düşen ambalaj giderinin fiyata eklenmesi gerekir.¹²⁷ Yurt dışı nakliye için yapılacak ambalajlamanın maliyeti ürünün niteliğine, gideceği yere ve nakliye şekline bağlı olarak değişir. Bu nedenle ambalaj giderlerinin makul ölçülerde olması gerekir.

Etiketleme ve İşaretleme Giderleri: Paketler üzerinde yer alan etiketlerde malı tanıttıcı bilgiler yer alır. Etiketlerin gerekli bilgileri kapsayacak şekilde yabancı dilde basılması gerekir. Ürünün ihraç fiyatı belirlenirken bu maliyetlerinde göz önünde tutulması gerekir.¹²⁸

Taşıma Giderleri: Malın bulunduğu yer, yükleme yapılacak limana, garaja veya havaalanına uzak ise, bu malın yükleme yerine nakli gerekecektir. Bu tür giderler özellikle malın denizyolu, demiryolu veya havayoluyla nakliyesinde yükleme yerine kadar taşınmasında söz konusudur. İhraç edilecek mal, karayolu taşımasıyla gidecekse mal doğrudan fabrikadan ya da depodan alınacağı için ek bir nakliye gideri

¹²⁷ www.igeme.org.tr/tur/pratik/fiyat.htm 20.11.2000 tarihli internet sayfası

¹²⁸ www.malaysiaexports.com/incxll.l.cost.calculation.htm, 26.09.2000 tarihli internet sayfası

olmayacaktır. Genelde kamyon/tır başına ücret alındığında, taşıma ücreti mevcut mal miktarına bölünerek birim nakliye gideri hesaplanmaktadır.

Yükleme Boşaltma Giderleri: Malın taşınacağı araca yükleme, ya da araçtan boşaltma giderleri özellikle büyük kapasiteli teslimlerde önem kazanmaktadır. Malın yükleme, boşaltma ücretleri hacim, ağırlık, adet gibi esaslara bağlanabilmektedir.¹²⁹ Eğer yükleme alışılmışın dışında uzun ya da ağır ise ilave bir ücret de ödenebilir.¹³⁰

Vade Farkı Giderleri: Kredili satışlarda vadeye göre ürünün fiyatına eklenecek vade farkları konusunda ihracatçı, satış politikasına ve mali yapısına göre karar vermelidir.

İhracat bedeli tahsil edilinceye kadar ihracat şirketi kendi çalışma sermayesinin bir kısmını ihraç malına bağlamış olacağından fiyat saptarken vade farkını müşterinin de benimseyeceği bir tutarda yapmak için en uygun yol, o ülkedeki teklif edilen vadeye karşılık gelen faiz hadlerini esas almaktır.¹³¹ Dolayısıyla satış fiyatı bu çalışma sermayesinin maliyetini kapsayacak miktarı da içermelidir.¹³²

Faiz ve Komisyon (Finansman) Giderleri: İhracat sırasında veya ihracattan sonra kullanılan ihracat kredilerin maliyetleri de mal tutarına eklenecektir. Ayrıca, bankaların ihracat hizmetlerinden dolayı ihracat bedelleri üzerinden almış oldukları karşılıklar da ihracat fiyatını etkileyen unsurlar arasında yer alır.

Belge Giderleri: İhracat için tescil, lisans ruhsatname gibi belgelerin temini için yapılan giderler, konsolosluk tasdikleri, menşe şahadetnamesi, dolaşım belgesi vb doküman giderleri, bunun yanında bitkisel ve hayvansal ürünlerin ihracında istenen belge ve ruhsatnameler için yapılan giderler ve benzerleri bu başlık altında maliyete dahil edilmektedir.

¹²⁹ www.igeme.org.tr/tur/pratik/fiyat.htm 20.11.2000 tarihli internet sayfası

¹³⁰ www.malaysiaexports.com/inexll.1.cost.calculation.htm 26.09.2000 tarihli internet sayfası

¹³¹ www.igeme.org.tr/tur/pratik/fiyat.htm 20.11.2000 tarihli internet sayfası

¹³² www.malaysiaexports.com/inexll.1.cost.calculation.htm 26.09.2000 tarihli internet sayfası.

Genel Giderler: Direkt ihraç edilecek malla ilgili ölçme, tartma, analiz, ekspertiz giderleri, gözetim firmalarına verilen ücretler bu giderler kapsamındadır.

Navlun (Freight): Bu giderler malların ithalatçı ülkeye taşınma giderleridir. Navlun hesaplaması maliyet kalemlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Bu nedenle birime düşen navlun miktarını bulmak için hesaplamaların doğru yapılması gerekir.

Yurt Dışı Acente Komisyon Giderleri: Yurt dışında firmanın temsilciliğini yapan, firma adına firmanın işlerini takip eden ya da aracılık yapan firmalara ödenen giderler de maliyete katılmalıdır.

Sigorta: İstendiği takdirde mallar sigorta yaptırılabilir. Malın cinsine ve sigorta kapsamına göre ödenecek sigorta ücreti değişebilmektedir.¹³³

Yukarıda açıklanan giderler genel gider kalemleridir. Ancak bu giderlerin dışında görünmeyen bir çok gider kalemi söz konusu olabilir. Bu giderlerin hesaplanması çok zor olmaktadır. Bu nedenle genellikle kârın içerisinde eritilmektedir.

Görünmeyen gider kalemlerine örnek olarak; yurt içi ve yurt dışı teminat mektubu masrafları, komisyon ödemelerinde döviz alış ve döviz satış kur farkları, kamyonun bekleme ücretleri, satılan malın cinsine göre fon kesintileri örnek olarak verilebilir.¹³⁴

İhracatta fiyat belirleme aşamaları ise aşağıdaki gibi ele alınabilir.¹³⁵ Ayrıca bir ürünün bir ülkeden diğer bir ülkeye ihraç edilmesi ile ilgili olarak ihracatçı ve ithalatçı ülke açısından fiyatlama modeli Şekil 2’de gösterilmiştir.

¹³³ www.igeme.org.tr/tur/pratik/fiyat.htm 20.11.2000 tarihli internet sayfası

¹³⁴ Davut Aydın, **Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi** Ed:Nüvit Oktay (Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Yayın no: 822, 1998), s. 130.

¹³⁵ **Costing and Pricing for Export**, s.60.

1. Ürünün fabrika maliyeti

2. Üreticinin Kârı

1+2=Fabrika çıkış fiyatı

3. ihracata yönelik paketleme, etiketleme, işaretleme giderleri

4. Yükleme giderleri

5. Havaalanı, demiryolu istasyonu, rıhtıma kadar olan nakliye giderleri

6. Rıhtım/demiryolu/havaalanı ücretleri,

7. Belge giderleri

8. Varsa ihracat vergisi

9. Finansman giderleri

10. Banka giderleri

11. Genel giderler

12. İhracatçının kârı

1-12 FOB fiyatı

13. Sigorta ve poliçe ücretleri

14. Deniz veya hava taşıma ücretleri

15. Liman/demiryolu/havalimanı işlem ücretleri

1-15 CIF fiyatı

16. Varış yerinde boşaltma giderleri

17. İthalat gümrük vergi ve harçları

18. Gümrük komisyoncusu bedeli

1-18 Varış maliyetleri

19. İthalatçının stok sahasına taşıma

20. İthalatçının kâr marjı

21. Toptancının kâr marjı

22. Perakendecinin kâr marjı

1-22 Tüketici fiyatı

<i>Fiyatlandırma Modeli</i>	
İhracatçı Ülke	İthalatçı Ülke
Maliyetler	Maliyetler
Üretim Maliyeti	Alış fiyatı
+ İhracatçı Kar Marjı	
+ Taşıma Giderleri	+Sigorta Giderleri
• Limana Taşıma Giderleri	+Gümrük Vergisi
• Konsolosluk İşlem Giderleri	+Diğer Vergiler
• Ambalajlama Giderleri	+Varış Limanına Taşıma Gideri
+ Yurtdışı Acentanın Komisyonu	+Banka Giderleri
İhraç fiyatı	Boşaltma maliyeti
	Diğer Giderler
	+ Dağıtımçı Komisyonu
	• Yeniden Ambalajlama
	• Taşıma Giderleri
	• Postalama Ücretleri
	Boşaltma maliyeti + Diğer giderler
	Kâr marjı
	Satış Fiyatı

Şekil 2. Fiyatlandırma Modeli

www.igeme.org.tr/tur/pratik/fiyat.htm 20.11.2000 tarihli internet sitesi

4.5. Transfer Fiyatı

Büyük sanayi kuruluşları ve holdinglerin ihracat faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla kurulan ihracat şirketlerine yapılan mal teslimlerinde transfer fiyatları uygulanacaktır. Transfer fiyatı, aynı işletmedeki bir bölümün diğer bölüme sağlamış olduğu mal veya hizmetler için sunmuş olduğu fiyat olarak tanımlanabilir.¹³⁶ Transfer fiyatı her iki birimin gelirini etkiler, yani; satışı yapan alt birim için gelir yaratırken, satın alan birim için ise satın alma maliyeti yaratır.¹³⁷ Bir işletmenin yatırım merkezleri olduğu kabul edilen iki farklı bölümü olduğu kabul edildiğinde, bir bölümün diğer bölümü tarafından kullanılıp nihai ürün haline getirildikten sonra satılan bir parça üretilmesi durumunda

¹³⁶ Maurice Hirsch, *Advanced Management Accounting* (Massachusetts:PWS Kent Publishing, 1988) s. 577.

¹³⁷ Charles Horngren, George Foster, Srikant Datar, *Cost Accounting, A Managerial Emphasis* 9th Ed. (New Jersey: Prentice Hall, 1997), s. 904.

üretim bölümünün satın alma bölümüne parça için yüklediği fiyat her iki bölümün de gelirini etkileyecektir. İşletme açısından bakıldığında ise, nihai ürünün kârı o ürünün dışa satılması için uygulanan fiyattan, o ürünü üretmek için katlanılan maliyetlerin düşülmesi sonucu bulunacaktır. Her bölümün kârı ise bir bölümün diğerine nihai ürünün parçası için fazla ya da az ödemede bulunulması sonucu değişse bile sonuçta işletmenin kârı peşin yapılan giderler değişmediği için aynı kalacaktır.¹³⁸ İhracat işlemleri ele alındığında bir şirketler topluluğunda yer alan üretim ve dış ticaret şirketlerinin ihracata yönelik olarak birbirleri arasında yapacakları alış verişlerde uygulanacak fiyat transfer fiyatı olacaktır.

Transfer fiyatlarının belirlenmesinde uygulanan üç yöntem söz konusudur. Bunlar, pazara dayalı transfer fiyatı, maliyete dayalı transfer fiyatı, anlaşmaya dayalı transfer fiyatıdır.

Pazara Dayalı Transfer Fiyatı: Pazar fiyatları satışı yapan birimin ürünü için dış pazarda satacağı fiyat ya da alımı yapan birimin ürünü piyasadan alması için ödeyeceği fiyat olarak tanımlanabilir.¹³⁹ Dolayısıyla üst yönetim, işletme içi fiyat için pazardaki benzer ürünün fiyatını ya da o birimin işletme dışı müşterilere uyguladığı fiyatı seçebilir.

Maliyete Dayalı Transfer Fiyatı: Üst yönetim, ürünün üretilmesi sırasında ortaya çıkan maliyetlere dayanarak bir transfer fiyatı saptayabilir. Örneğin değişken üretim maliyetlerine ya da tüm üretim maliyetlerine dayanılarak fiyat saptanması gibi. Tam üretim maliyetleri, diğer işletme fonksiyonları da dahil olmak üzere araştırma geliştirme, tasarım, pazarlama, dağıtım, müşteri hizmetleri gibi tüm üretim maliyetlerine dayanılarak saptanır. Maliyete dayalı transfer fiyatında kullanılan fiyatlar fiili ya da bütçelenen maliyetler olabilir.

Anlaşmaya Dayalı Transfer Fiyatı: Transfere konu olan malın pazar fiyatı (eğer varsa) transfer fiyatının üst sınırını ve birim değişken maliyeti de alt sınırını oluşturacaktır.

¹³⁸ Hirsch, a.g.e.,s. 577.

¹³⁹ Aynı, s 578

Doğal olarak alıcı bölüm mümkün olduğu kadar pazar fiyatının altında almaya çabalarken, satıcı bölüm de mümkün olduğu kadar pazar fiyatına yakın bir fiyattan satış yapmaya çalışacaktır. Dolayısıyla bu aralık arasında pazarlığa dayalı yapılacak anlaşma ile transfer fiyatı belirlenebilir. Anlaşmaya dayalı transfer fiyatları pazar fiyatları sürekli dalgalanma gösterdiği zaman uygulanmaktadır. Anlaşmaya dayanan transfer fiyatı satışı veya alışı yapan taraflar arasında yapılan pazarlık sürecinin bir sonucu olarak ortaya çıkar.

İdeal olarak seçilen transfer fiyatlandırma yöntemi, her alt birim yöneticisinin bütün işletme için optimal kararlar almaya yönelmelidir. Bütün yönetim kontrol sistemlerinde, transfer fiyatları işletmenin stratejilerine, amaçlarına ulaşmaya yardımcı olmalı ve yapısıyla uyumlu olmalıdır.¹⁴⁰

5. İHRACATTA YURTDIŞI TANITIM FAALİYETLERİ VE TANITIM GİDERLERİ

İhracatta tanıtım faaliyetleri, doğrudan ya da dolaylı yöntemlerle alıcıların ihraç malının alınması için ikna edilmesine yönelik faaliyetleri kapsar. Aşağıdaki nedenlerden dolayı tanıtıma gereksinim duyulur¹⁴¹:

- Yurtdışındaki pazarlarda mevcut ürünlerin veya hizmetlerin satışının desteklenmesi,
- Pazar için yeni olan ürün ya da hizmetin tanıtımı ve satışının sağlanması,
- İhracatçının organizasyonu, pazardaki amaçları vb konularda kullanıcıları bilgilendirmek.

İhraç edilen mallar ile dünya çapında bir imaj oluşturmak için çok uzun ve karmaşık bir reklam ve tanıtım sürecinin izlenmesi zorunlu olmaktadır. Tüm dünyaca tanınan bütün önemli dünya markalarına bakıldığında bu markaların hepsinin tanıtım faaliyetlerine büyük bütçeler ayırdıkları, bütün organizasyonlara sponsor oldukları görülmektedir.¹⁴²

¹⁴⁰Ali Kartal, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi II** (Eskişehir: Birlik Ofset ve Yayıncılık,2001), s. 109-114 ve Horngren, Foster, Datar, **a.g.c.** s. 905.

¹⁴¹Branch, **a.g.c.**, s. 68.

¹⁴²Baykal, "Türk Malının ve Hizmet Kalitesinin Arttırılması ve Marka Oluşturulması," s. 69.

5.1.Yurtdışı Tanıtım Faaliyetleri

İhracatta ürünün tanıtımına yönelik faaliyetler aşağıdaki unsurlardan oluşur:

Yabancı Dilde Kataloglar: İhracata yönelik olarak hazırlanan katalogların alıcı ve satıcı arasındaki boşluğu doldurması gerekir. Dolayısıyla dikkat çekmeli ve ürün hakkında gerekli bilgiyi örneğin, renk, boy, pakette bulunan miktar, kabul edilen ödeme şekilleri vb) vermelidir. Katalogda fiyatlar açıkça gösterilmeli ve bu fiyatlar teslim şekillerine göre ayrıca belirtilmelidir. Hazırlanacak katalog, dikkat çekici ve alıcı için cazip olmalı, ihracatçıyı dünya pazarlarına taşıyacak nitelikleri olmalıdır. Ayrıca ihracatçının ihraç ettiği malın markasının bütün dünyada anlaşılabilir nitelikte olacak şekilde belirlenmiş olması gerekir. İhracat için bu tür bir kataloğun hazırlanması kolay değildir. Bu çalışma, yerli pazarlar için hazırlanan kataloğun sadece yabancı bir dile çevrilmesinden ibaret olmamalıdır.¹⁴³

İşletmeyi Tanıtan Yayınlar: Şirket gazeteleri de önemli bir tanıtım aracıdır. Bu tür yayınlar şirketin başarıları, yeni haberler, yurtdışındaki satış performansı hakkında çalışanlarını bilgilendirirler. Bir çok şirket kendi ülkelerinde kendi yayınlarını hazırlar. Ayrıca, ihracat faaliyetleri iyi düzenlenmiş olan bazı şirketlerin ayrı yurt dışı baskıları da vardır.¹⁴⁴

Filmler Slaytlar: Dış pazarda ilgili en iyi tanıtım araçlarından birisi de tanıtıcı filmler ve slaytlardır. Bu tür araçlar alıcılar için satıcının faaliyetlerini açıklamada önemli bir işlevi yerine getirirler. Teknolojik gelişme ile birlikte kişisel bilgisayarlar da tanıtım amacı ile kullanılabilirler.¹⁴⁵

Ticaret Fuarları ve Sergiler: Ticaret fuarları ve sergiler bazı endüstriler ve ülkeler açısından büyük önem taşıyan tanıtım araçlarıdır. Ticaret fuarları bir çok üreticinin ürünlerinin sergilenmesinde büyük önem taşır.¹⁴⁶ Bilindiği gibi ticaret fuarları ve

¹⁴³ Albaum, Strandskov, Duerr, Dowd, a.g.e.,s. 378-379.

¹⁴⁴ Aynı, s., 380.

¹⁴⁵ Aynı, s. 381.

¹⁴⁶ Aynı, s. 381.

sergileri belirli ve önceden saptanmış bir zaman aralığında mal ve hizmetlerin ticari amaçla sergilendiği, satıcılarla potansiyel alıcıların karşı karşıya geldiği ve yeni iş bağlantılarının kurulduğu fiziksel mekanlardır. Fuar ve sergiler bir araya getirme, ürün sunumu, alıcının tepkisinin ölçülmesi, potansiyel müşterilerin saptanması, rekabeti izleme, yeni dağıtım kanalları bulma gibi işlevleri yerine getirirler.¹⁴⁷ Bu fuarlar genel olarak ya geniş anlamda iyi organize edilmiş yıllık olaylar ya da özel grup ya da endüstriler için düzenlenebilirler. Bu fuarlar sadece büyük şirketlerin prestij, imaj yaratma ve yeni ürünlerini piyasaya sürmeleri için değil; aynı zamanda düşük maliyetle malların tanıtımını sağlayamamış yeni firmalar için de uygun ortam yaratırlar.¹⁴⁸

Satın Alma Noktası Malzemeleri: Kozmetik, kağıt mendil gibi paketlenmiş malların ihracatçıları satın alma noktaları oluşturarak mallarının ihracat yapılacak ülkedeki tanıtımını ve satışını gerçekleştirmeye çalışabilirler.

Tüketici Tanıtım Malzemeleri: Tüketim mallarının uluslararası pazarlamacıları bütün dünyada satışları arttırmak için şubeleri, ortakları dağıtımçıları aracılığıyla çeşitli tutundurma araçlarını kullanmaktadırlar. Örneğin, deneme ürün, aynı fiyata daha fazla ürün satma vb.¹⁴⁹

Reklamlar: Reklam, şirket mesajlarının medya aracılığıyla bir bedel karşılığında iletilmesi olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla hedef pazarın radyolarına, reklam panolarına, dergilerine, televizyon ve sinemalarına reklam verilebilir.¹⁵⁰ Reklamın amaçlarına ulaşmadaki etkinliğini değerlemede bir çok ülkedeki medyanın yeteneğinin benzer olduğu görülmektedir. Örneğin ürünün nerede ve hangi fiyata bulunabileceği konusunda gazeteler uygun görülürken, dergiler özel tercihleri bulunan tüketicilere ya da ürün hakkında özel açıklamalar gerektiren tanımlar söz konusu olduğu zaman uygun olacaktır. Ürün özellikle mekanik nitelikli ise ya da kullanımındaki kolaylık tüketicilere gösterilmek isteniyorsa televizyon ve sinema uygun olacaktır.¹⁵¹ Hedef ülkede yapılacak reklam o ülkenin ekonomik, sosyal, kültürel, yasal ve politik faktörlerine

¹⁴⁷ Trade Secrets, s. 34.

¹⁴⁸ Albaum, Strandskov, Duerr, Dowd, a.g.e., s. 381-382.

¹⁴⁹ Albaum, Strandskov, Duerr, Dowd, a.g.e., s. 382.

¹⁵⁰ Terpstra, Sarathy, a.g.e., s. 608.

¹⁵¹ Albaum, Strandskov, Duerr, Dowd, a.g.e., s. 389.

bağlı olarak farklılık gösterecektir. Yapılacak reklam çalışmalarında öncelikle tanıtımı yapacak reklam ajansı seçilerek iletilmek istenen mesaj belirlenecek, daha sonra bu mesajın iletiminde kullanılacak medya aracı seçilecektir.¹⁵²

5.2. Tanıtım Giderleri

İhraç edilen ürüne ilişkin tanıtım giderleri, mal ve hizmetlerin pazarlanması için yapılan işlemlere ilişkin giderlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla pazarlama giderleri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.¹⁵³ Tanıtım giderlerinin başlıcaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Yurt Dışı Kira Giderleri: Yurt dışı tanıtım faaliyetlerinin bazıları (örneğin yabancı dilde katalog hazırlama gibi) işletmenin kendi ülkesinden yürütülebilir. Ancak bazı faaliyetlerin ise bizzat hedef ülkede gerçekleştirilmesi gerekir. Bu nedenle ihracat şirketleri, tanıtım faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla yurt dışında mal ticaretine yönelik faaliyette bulunacak şirket kurabilir ya da depo ve mağaza açabilirler. Buna ilişkin olarak açılacak ofis depo, mağaza ya da şube ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek en önemli gider unsuru kira giderleri olacaktır. Bu kira giderlerinin ilgili döneme ait tutarları *Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabının* yardımcı hesabı olan **Çeşitli Giderler** adlı gider türüne ait *Kira Giderleri* alt hesabının altında açılacak olan Yurt Dışı Kira Giderleri adlı hesapta muhasebeleştirilebilirler.

Fuar ve Sergilere Katılım Maliyetleri: Fuar ve sergiler yurt dışında ve yurt içinde düzenlenebilir. Yurt dışında düzenlenen fuar ve sergilere katılım için söz konusu olabilecek maliyetler aşağıdaki gibi gerçekleşebilir¹⁵⁴:

- Stand kirası
- Stand inşası
- Stand dekorasyonu
- Elektrik, su, telefon vb

¹⁵² Terpstra, Sarathy, a.g.c., s. 612.

¹⁵³ Nalan Akdoğan, a.g.c., s. 5.

¹⁵⁴ Atıla Bağrıaçık, Suat Yavuz, **Belgelerle Uygulamalı İhracat Teşvikleri ve Destekleri** (İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1998), s. 478.

- Hostes ve tercümanlık hizmetleri
- Nakliye
- Gümrükleme
- Sigorta
- Personel giderleri
- Katalog ve diğer tanıtım giderleri

Uluslararası nitelikli fuar ve sergilerin yurt içinde düzenlenmesi halinde ise, yukarıda sayılan giderlere ek olarak (gümrük giderleri hariç olmak üzere) aşağıdaki giderlere katılması söz konusu olacaktır:

- Yurt dışı tanıtım giderleri
 - Gazete ve dergi ilanları
 - Radyo ve televizyon reklamları
 - Afiş broşür vb.
- Yabancı davetlilerin yol giderleri
- Seminer, konferans panel ve ödüllü yarışmalara ilişkin giderler.

Yurt dışı fuar ve sergilerin maliyeti, yukarıda sıralanan giderlerin tek tek hesaplanarak toplanmasından sonra bulunacaktır. Bu giderlerin bir kısmına yurt içinde, bir kısmına ise yurt dışında katlanılacaktır.

Yurt dışı giderlere ilişkin faturaların kesildiği tarihteki döviz kurunun değerine göre bu tutarlar yerel para birimine çevrilecek ve diğer yurt içi giderleri ile beraber toplandığında fuar ve sergilerin maliyeti ortaya çıkacaktır. Fuar ve sergilerin maliyeti **Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabının** yardımcı hesabı olan **Çeşitli Giderler** adlı gider türünde **Reklam ve Satışları Teşvik Giderlerinin** alt hesabının altında Sergilere ve Fuarlara Katılma Giderleri olarak muhasebeleştirilebilir.

Yayın Giderleri: Yayın giderleri, ürünün tanıtımına yönelik olarak hazırlanacak yabancı kataloglar ve tanıtıcı filmler, slaytların hazırlanmasına yönelik maliyetlerden oluşur. Tanıtıma yönelik bu tür faaliyetler genellikle işletme dışında profesyonel bir şirkete

yaptırılır. Bu durumda ortaya çıkan maliyetler *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabının* yardımcı hesabı olan **Çeşitli Giderler** adlı gider türünün altında yer alan *Reklam ve Satışları Teşvik Giderleri* alt hesabının altında Diğer Satışları Teşvik ve Tanıtım Giderleri olarak muhasebeleştirilebilir.

Sertifikasyon Giderleri: Üretimi veya ticareti yapılan ürünle ilgili uluslararası kalite kontrol kuruluşlarından sertifikasyon belgesi alınması söz konusu olabilir. Bu belgenin alımına ilişkin bazı giderler söz konusu olacaktır. Bu giderler *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabının* yardımcı hesabı olan **Çeşitli Giderler** adlı gider türünün altında yer alan *Diğer Çeşitli Giderler* alt hesabında muhasebeleştirilebilir.

Marka Tasarımı, Tescili ve Korunmasına İlişkin Giderler: Marka, ihraç mallarının yurt dışı pazarlarda tanınması ve belirli bir imajının yerleşmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla ürünü temsil edecek markanın tasarlanması ve yurt içi ve yurt dışında tescili açısından bazı giderler söz konusu olacaktır.

İşletmenin marka tasarımına ilişkin olarak yapacağı harcamalardan başlıcası, marka tasarımcısının ya da stilistin marka tasarımı karşılığında alacağı ücrettir. Marka tasarım giderleri *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabının* yardımcı hesabı olarak açılacak olan **Marka Giderleri** altında yer alabilecek *Marka Tasarım Giderleri* alt hesabı olarak muhasebeleştirilebilirler. Ayrıca tasarlanmış olan markanın yurt içinde tesciline yönelik olarak ödenen tescil giderleri de yine **Marka Giderleri**'nin altında açılacak olan Yurt içi Marka Tescil Giderlerinde kayda alınabilirler.

Ayrıca ülke içinde faaliyette bulunan ve sektöründe ünlü bir markaya sahip şirketlerin ihracat yapılacak ülkelerde marka tescili yaptırmaları gerekebilir. Tescil işlemi ise o ülkenin kanun ve kurallarına uygun olarak yapılacaktır.

Yurt dışı tescil işlemlerine ilişkin giderler ise tescil işlemlerine ilişkin harcama belgelerinin alındığı tarihteki döviz kurunun ulusal para birimine çevrilmesinden sonra kayda alınacaktır. Dolayısıyla yurt dışı marka tescil giderleri *Pazarlama Satış ve*

Dağıtım Giderlerinin altında açılacak **Marka Giderleri** adlı gider türünün altında yer alacak *Yurt Dışı Marka Tescil Giderleri* alt hesabı olarak kaydedilebilir.

Yurt Dışında Gerçekleştirilen Pazarlama ve Tanıtım Giderleri: Yabancı ülkelerde ürünlere yönelik yoğunlaştırılmış pazarlama tanıtım faaliyetleri söz konusu olabilir. Görsel ve yazılı tanıtım, show, defile ve spor müsabakaları sponsorluğu gibi ülke imaj kampanyaları için yapılacak harcamalar söz konusu olabilir. Bu tür harcamalara ilişkin giderler ise tanıtım bedeline ilişkin harcama belgelerinin alındığı tarihteki döviz kurunun ulusal para birimine çevrilmesinden sonra kayda alınacaktır. Dolayısıyla yurt dışında gerçekleştirilen pazarlama ve tanıtım faaliyetlerine ilişkin giderler *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabının* yardımcı hesabı olan **Çeşitli Giderler** adlı gider türünün altında yer alan *Diğer Çeşitli Giderler* alt hesabı olarak muhasebeleştirilebilir.

6. İHRACAT SÖZLEŞMESİ

Yurt dışına bir satış işlemi (ihracatı) sonuçlandırabilmek için birçok noktayı göz önünde bulundurmak gerekir. Herbir durum ürün/hizmet, kültür, rekabet, dil, satış sonrası hizmet, ithalat düzenlemeleri, pazar yapısı gibi değişkenlerden etkilenmektedir. Pazar araştırması başarılı bir sözleşmenin hazırlanmasını hızlandırır. Bu nedenle potansiyel alıcı ile bağlantı kurulması gerekir.¹⁵⁵

Ticaret fuarları, sergiler, yurt dışı ziyaret reklam vb. yollardan alıcı ile bağlantı kurulmasını sağlayan bazı aşamalardır. İhraç edilecek ürüne ilgi duyan alıcılarla yapılan görüşmeler sonucunda nihai kararın alınmasına bağlı olarak bir ihracat sözleşmesinin yapılması gerekir.

Bütün ihracat işlemleri için geçerli olabilecek standart ve kapsamlı bir sözleşme formu hazırlamak zordur. Buna rağmen bütün ticari sözleşmelerin içermesi gereken temel unsurlarını oluşturan asgari koşullar ise aşağıdaki gibidir :¹⁵⁶

¹⁵⁵ Branch, a.g.e., s. 186.

¹⁵⁶ Trade secrets s. 63

- Sözleşmenin tarafları,
- Satışa konu olan ürün ve özellikleri ve miktarı
- Sözleşmenin toplam değeri
- Ödeme koşulları
- Teslim koşulları
- Teslim tarihi
- Lisans ve izinler
- Gerekli belgeler
- Teslimattan sonra ortaya çıkabilecek miktar ve kalite farklılıkları
- Taşıma şekli
- Ambalaj, etiketleme ve işaretleme koşulları
- Vergi, resim ve harçlar
- İskonto ve komisyonlar
- Sigorta
- Garanti
- Mücbir sebepler
- Teslimde gecikmeler
- Uygulanacak hukuk
- Hakeme başvurma
- Tarafların imzası

Bu konuları içeren sözleşmenin imzalanmasından sonra, ihracatçı mal teslimine ilişkin çeşitli hazırlıkları yapması gerekir. Bunlar malların nakliye işlemleri, taşıma işlemlerine göre ambalajlamanın yapılması, çeşitli belgelerin hazırlanması vb. olarak sıralanabilir.

7. İHRACATTA TAŞIMA İŞLEMLERİ VE İLGİLİ GİDERLER

İhracatta malların ilgili ülkeye nakli ve bu konudaki süreçler önem taşır. Bu nedenle ihracatçıların nakliye işlemlerini önemli bir maliyet kalemi olarak görmeleri gerekir. Dolayısıyla etkili bir şekilde yürütülecek taşıma işlemlerinin büyük maliyet tasarrufları sağlayabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.¹⁵⁷

Mal, ithalatçının ülkesine ihracat sözleşmesinde belirtilen zamanda ve diğer koşullarda gönderilecektir. Bazı durumlarda aracı ihracat şirketi malın taşınmasını bütünüyle kendisi üstlendiği gibi, bazı durumlarda da aracı ihracat şirketi nakliye işlemlerinde nakliye olanaklarının sağlanması, belgelerin düzenlenmesi vb işlemlerde üretici ya da tedarikçiye yardımcı olmaktadır.

İhracat fiyatının belirlenmesi sırasında değinilen teslim şekilleri göz önünde bulundurulduğunda, sözleşmesinin yapılması ve navlunun ödenmesi hususlarının ihracatçının yükümlülüğünde olduğu teslim şekilleri CFR, CIF, CPT, CIP, DAF, DES, DEQ, DDU ve DDP'dir. Diğer teslim şekillerinde navlun konusunda yükümlülük altında olmamakla birlikte ihracatçı malları yükleyen sıfatıyla taşımacıya muhatap olduğundan taşıma sözleşmesinin yer aldığı taşıma belgesini temin etmek konusuna alıcıya yardımcı olur. Taşıma belgesinin üzerinde "navlun varışta ödenecektir" kaydı konmak suretiyle navlun ödemesi alıcıya yüklenir. Dolayısıyla bu terimlerde taşıma sözleşmesi yükümlülüğü alıcıya aittir.¹⁵⁸

Bir malı zamanında gönderme ve ithalatçının zamanında teslim alabilmesi konusunda doğru karar verebilmek için bazı faktörler göz önünde bulundurulmalıdır. Bu faktörler aşağıda kısaca sıralanmıştır:

Malin Tipi: Taşıma alternatifleri göz önünde bulundurulduğunda taşınacak malların niteliği büyük önem taşımaktadır. Ancak bazı durumlarda taşıma seçenekleri belirlidir.

¹⁵⁷Henry W. Vanderleest, "Developing a Transportation Plan: What Exporters Should Consider," *Industrial Management*, Vol 33 Issue 3, (May June 1991), s. 19

¹⁵⁸ Mehmet Melemen, Burak Arzova, *Uluslararası Ticaret Alternatif Finansman Teknikleri ve Muhasebeleştirilmesi, Ticari Yazışma Örnekleri* (İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000), s. 10.

Örneğin, yaş meyve ve sebze havayolu veya karayolu ile gönderilebileceği gibi, büyük miktardaki gübre veya böcek ilacının naklinin büyük olasılıkla karayolu ile yapılabileceği düşünülebilir. Havayolu ile tehlikeli maddelerin taşınmasına izin verilmeyebilir.

Seyahatin Kapsamı: Malın gönderme ve varış yerini belirlemek taşımanın şeklini belirlemeye bir ölçüde yardımcı olacaktır. Örneğin Türkiye'den Ortadoğu'ya veya Akdeniz kıyılarındaki bir ülkeye yapılacak taşıma ABD'ye yapılacak taşımadan daha ucuz ve daha çabuk gerçekleştirilecektir. Havayolu ile taşımanın mümkün olmadığı bazı durumlarda ise karayolu taşımacılığı ön plana çıkmaktadır.

Zaman Faktörü: Acil durumların dışında, en ekonomik ve rasyonel olan ve ayrıca mümkün olan en kısa zamanda gerçekleştirilen bir taşımaya karar verilmesi en akılcı olandır. Bu nedenle acele ve pahalı yüklemelerden kaçınılarak, iyi planlanmış programların hazırlanması veya yükleme açısından uygun olmayan bir yerden malın satın alınması yerine yüklemenin daha çabuk yapılacağı bir yerden temini uygun olacaktır.

Maliyet: Malın değeri ile kıyaslandığında taşımanın maliyete oranının ne olması gerektiğini gösterecek herhangi bir kural mevcut değildir. Bu konudaki genel kanı mantıklı bir oranın olması gerektiğidir. Gümrük işlemleri bir yana bırakılırsa, küçük ve orta ölçekli yüklerin karayolu ile taşınmasındaki maliyet, havayolu ile taşınmasındaki maliyete eşittir. Bu konudaki bir altın kural, küçük nakliyatların çok pahalı olduğu ve küçük ihracatların birleştirilmiş bir yük olarak gruplandırılmış olması gerektiğidir.

Güvenlik: Kırılacak veya değerli bir teçhizatın nakliyesinde acil bir durum olmasa da havayolu ile gönderilmesi en uygun taşıma yöntemidir. Oto yedek parça, ofis makinesi, ilaçlar gibi çalınma riskinin yüksek olduğu ürünler klasik denizyolu ile gönderilecekse, tercihen konteynerde gönderilmeleri maliyeti biraz yükseltmesine karşın daha uygun olacaktır.¹⁵⁹

¹⁵⁹Vural Çekinmez, *İhracatta Nakliyat*, (Ankara:İGEME yayınları), s. 1-2.

İhracatçı ile malları belirli bir noktadan diğerine taşıyacak olan taşıyıcı arasında yapılan sözleşme ile taşıma hizmetinden doğan edim ve sorumluluklar taşıyana geçer. Genellikle standart formatlara sahip olan Taşıma Belgesi- Konşimento, taşıyıcı veya nakliye aracı tarafından ihracatçıya gerekli detaylar sorularak hazırlanır. Taşıma belgesi, nakliye türüne ve taşımacıya göre değişebilir.¹⁶⁰

Navlun, malların alıcıya daha önceden belirlenmiş bir şekilde taşınması ve teslim edilmesi karşılığında taşıyıcıya ödenen ücret olarak tanımlanabilir. Hava ya da deniz nakliye hizmetlerinin fiyatlandırılması genellikle bu hizmetlerin kara nakliye hizmetleri ile bileşimi şeklinde olur. Genel anlamda malları gönderen taraf alternatifleri, toplam navlunu incelemeli ve bunu uzaklık ile karşılaştırmalıdır. Genellikle toplam uzaklık kısaltıkça maliyetin uzaklıkla karşılaştırılması gereği ortaya çıkar.¹⁶¹

7.1. Taşımanın Fiyatlandırması

Taşımanın fiyatlandırması, taşımanın türü, tipi ve araca bağlı olarak değişir. Alıcıların ve satıcıların taşıma giderleri için yaptıkları hesaplamalarda, taşımanın türüne karar verirken dikkatli olmaları gerekir.

Denizyolu ile Taşıma: Denizyolu ile taşımacılıkta fiyatlandırma esasları taşıyan geminin niteliğine göre değişmektedir.

Genel Kargo Gemileri: Denizyolu taşıma ücretleri ağırlık ya da hacimden hangisi büyükse esasına göre hesaplanır. Dolayısıyla denizyolu taşımacısı navlun ücretini malların toplam ağırlığına veya toplam hacmine göre talep etme seçeneğine sahiptir.

Konteyner Gemileri: Konteyner navlun kullanılan konteynerin türüne¹⁶² bağlı olarak adet üzerinden hesaplanır. Dolayısıyla denizyolu ile yapılan konteyner taşımalarında ağırlık/hacim hesabı kullanılmaz

¹⁶⁰ Trade Secrets, s. 123.

¹⁶¹ Vural Çekinmez, İhracatta Nakliyat, s. 2.

¹⁶² Konteynerlerin TEU (20 feetlik konteyner) ve FEU (40 feetlik konteyner) olmak üzere 2 değişik tipi ve her iki tipinde "kuru yük", "üstü açık", "flatrack" ve "platform" gibi çeşitleri bulunmaktadır. (Coşkun Ayazoğlu, s. 183).

RO RO Gemileri: RO RO gemilerinde taşınan karayolu treylerinin denizyolu taşıma ücretleri treylerin uzunluğu 16.00/16.50 mt genişliği de 2.50 mt olan gemide kapladığı uzunluğu (linermetre) esas alınarak hesaplanır. RO RO gemileriyle taşınan denizyolu konteynerlerinin taşıma ücretleri konteyner başına, genel kargo için taşıma ücreti ise ağırlık/hacim esasından hesaplanır.

Demiryolu ile Taşıma: Uluslararası demiryolu taşımacılığı tarifeleri 2 dingilli vagonlar için minimum net 10 ton ve 4 dingilli vagonlar için minimum 20 ton olmak üzere ağırlık esasında hazırlanmıştır. Bütün bunlardan başka ayrıca ton başına alınan navlun ücretleri de mevcuttur. Uluslararası demiryolu taşımacılığı navlun ücretleri, yol güzergahındaki ülkeler arasında beraberce kararlaştırılır ve buna uygun tarifeler halinde yayınlanır.

Karayolu ile Taşıma: Uluslararası karayolu taşıma ücretleri treylerin tipine ve yükleme kapasitesine göre komple treyler başına belirlenir. Genellikle, bir treylerin hacmi taşıdığı ağırlıktan 3 kat fazladır. Bu nedenle parça yük taşımalarında karayolu ücretleri $3m^3 = 1$ ton veya $1m^3 = 5m^3$ esasında hesaplanır. Uluslararası karayolu taşımacılık ücretleri hiçbir tarifeye bağlı olmayıp, gönderen ile taşımacı arasındaki pazarlığa tabidir.

Havayolu ile Taşıma: Uluslararası havayolu taşıma ücretleri kg başına alınır. Genellikle $7 cm^3 = 1$ kg olarak hesaplanır. $7cm^3$ ün üzerindeki eşyanın hesabı ise $7cm^3$ ü kg a bölmek suretiyle yapılır. Uluslararası havayolu taşıma ücretleri havayolu şirketleri arasında kararlaştırılır ve Uluslararası Havayolu Taşımacılar Birliği (IATA) tarafından her yıl yayınlanır.¹⁶³

7.2. Taşıma Giderleri ve Bileşenleri

İhracat yapılacak bölgenin coğrafi konumuna bağlı olarak navlun bedelleri sadece bir limandan diğer bir limana ya da havaalanından havaalanına temeline dayanmamakta,

¹⁶³ Coşkun Ayazoğlu, *Dış Ticaret Hazırlayan: Mustafa H. Çolakoğlu*, (Ankara: Kosgeb, 1996), s. 184-185.

kapıdan kapıya hizmet sağlayan iki ya da daha fazla nakliye hizmetini de kapsamaktadır.¹⁶⁴

Malın taşınması sırasında ortaya çıkan başlıca giderler aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹⁶⁵

Kargo Ücreti: Kargo ücreti, malın taşıma şekline bağlı olarak değişecektir. Örneğin havayolu ile taşımacılıkta havayolu taşıma ücreti havayolu taşımacılığında değinilen fiyatlandırma esaslarına bağlı olarak ilgili havaalanları arasındaki taşıma ücreti olarak hesaplanacaktır.

Gümrük Muayene Ücreti: Bu ücret genellikle yerel liman yönetimine ya da havaalanı tarifesine bağlı olarak ödenir. Ödemeler, ithalat, ihracat, ürün tipi miktar.. vb.lerine bağlı olarak değişir.

Nakliye Aracısının Komisyonu: Birçok küçük ihracatçı mallarının dağıtım düzenlemeleri için bir nakliye aracısının¹⁶⁶ hizmetlerinden faydalanır. Nakliye aracısı genellikle ihracatçıdan bir komisyon alır. Bu yaklaşık toplam navlun bedelinin %2.5 ve %5'i arasında değişebilir.

Gümrük Vergisi: Bu tutar genellikle ürünün özelliklerine bağlı olarak değişir ve ithal edilmiş mallara uygulanır. Ayrıca Katma Değer Vergisi ya da ithalatçı ülkeye ait olan benzeri vergilerin de ödenmesi söz konusu olabilir.

¹⁶⁴ Alan Branch, *Export Practice and Management* 3rd Ed., (London: Chapman & Hall, 1994), s.85.

¹⁶⁵ Aynı, 86-90.

¹⁶⁶ Nakliye aracısı (forwarder), malların kara, deniz, ve hava yolu ile nakliyesini düzenleyen acentadır. Nakliyecisi adına liman ve gümrükteki bütün prosedür ve evrak formalitelerini tamamlar ve malların yola çıkmadan önceki depo işlerini de düzenler. İhracatçı, ithalatçı ve taşıyıcılar arasında bir aracı görevi yapan "forwarder"lar belirlenen ilkeler çerçevesinde belgelerle belirtildiği üzere ön taşımayı ve gemiye yüklemeyi düzenlerler. İhracatın gerçekleştiği aşamada pek çok etken ortaya çıktığından yeni ihracatçılar da deneyimli ihracatçılar da nakliye acentasına bağlı çalışmayı tercih ederler. Aslında nakliye aracısı, nakliye acentası gibi çalışır ve yabancı ülkelerin ithalat mevzuatı ve yönetmelikleri, yöntemleri, ihracata ilişkin hükümet düzenlemeleri, uluslar arası belgeler konusunda bilgi sahibidir. Nakliye aracısı, nakliye maliyeti, konsolosluk ücreti, liman ödentisi, özel belgelerin maliyeti, sigorta maliyeti, gibi fiyatlandırmada maliyet unsuru olarak etkili olacak konuların bilinmesinde ihracatçıya yardımcı olur. Malların nakliyesinde en iyi korunacak şekilde ambalajlanması, liman veya konteynere yerleştirilmesinin ne şekilde olacağı konusunda önerilerde bulunur. (Trade Secrets, s. 118).

Çeşitli Ödemeler: Bu grup, navlun hizmetleri, telefon görüşmeleri ve faks mesajlarını kapsar. Ayrıca kargonun niteliğine bağlı olarak havaalanı liman ya da dahili iç gümrük depolarına ait ücretler şeklinde belirebilir.¹⁶⁷

Nakliye Sigorta Primi: Uluslararası ticari işlemlerde malların taşınması sırasında sigortalanmasını gerektirmektedir. Sözleşmede belirtilen teslim şekillerine göre ithalatçı/alıcı ya da ihracatçı/satıcı sigorta ile ilgili işlemleri yerine getirir. Nakil işleminin değişik aşamalarında çeşitli araçlar devreye girer: Acentalar, taşıyıcılar, liman ve gümrük idaresi gibi. Bu araçlar o anda malın mülkiyetini ellerinde bulundurdukları için herhangi bir zarar veya kayıp durumunda kargo sahibine zararını ödemek zorunda bulunabilirler. Ancak ambalaj hatasından kaynaklanan zararlar kargo sahibine aittir. İhracat konusu malın satış şekline göre alıcı veya satıcı tarafından sigorta ettirilmesi gerekmektedir. Sigorta ile ilgili işlemleri ihracat sözleşmesinde belirtilen teslim şekline göre ithalatçı ya da ihracatçı üstlenecektir. Dolayısıyla sözleşmede yer alan teslim şekli taşımadan kaynaklanan riski hangi tarafın üstlendiğini belirlemektedir. Buna göre sadece CIF ve CIP satıcıyı sigorta yaptırmakla yükümlü kılmaktadır.¹⁶⁸ Ödenecek sigorta primleri genellikle deniz nakliyesine göre hava nakliye ücretinde daha düşüktür.

Toplama/Teslim Ücreti: Kargonun toplanması ve teslimi genellikle karayolu nakliyesi sırasında yerine getirilir. Ücret normal olarak uzaklığa bağlı olarak bölgesel ücretler bazında belirlenir. Bu genellikle malın ağırlığı ya da hacmine bağlıdır. Bu işlem genellikle ihracatçının ya da ithalatçının kendi araçlarıyla yapılır. Diğer durumlarda teslim ya da toplama ücreti navlun ücretinin içinde yer alır.

Yük Aktarma Ücreti: Bu ücret kargonun nakli sırasında kendi güzergahına devam edebilmesi için aktarma yapıldığı zaman ortaya çıkmaktadır. Bu genellikle havaalanı ya da limanda ortaya çıkar. Bütün navlun bedelinin kapsamı içinde bir gider türüdür. Kargonun aktarılmasına ilişkin özel durumlar söz konusu olduğunda (şekil, çok fazla

¹⁶⁷ Alan Branch, *Export Practice and Management*. s. 87.

¹⁶⁸ Trade Secrets. s. 120.

ağırlık, büyüklük ya da ürünün genel niteliği gibi (örneğin canlı hayvan)) ek maliyetler de söz konusu olacaktır.

Belge Ücreti: Bazı durumlarda ithalatçı ülkenin istemiş olduğu menşe şahadetnamesi ya da konsolosluk faturası gibi bazı özel belgelerin çıkarılabilmesi için ortaya çıkan giderler söz konusu olabilir.

İstarya Ücreti: İstarya, havaalanı, liman ya da gümrük deposunda daha önceden belirlenmiş süreden daha fazla kalan kargo için ödenen ücrettir. Ayrıca yanlış gümrük beyannamesi belgelerinin ibraz edilmesi, ihracat/ithalat lisansının olmaması, gümrük vergisinin ödenmemesi vb nedenlerden dolayı nakliyenin ertelenmesi söz konusu olabilir. Bu gibi durumlarda olması gereken duruma ulaşıncaya kadar bekletilen kargodan istarya ücreti alınır.

İşlem Giderleri: Bu giderler kargonun terminalde işlem görmesine ilişkin maliyetlerdir. Bu giderler bazen bütün ücretin içinde yer alırlar. Örneğin kargonun yüklenmesi, boşaltılması, depolanması vb. Konteyner kullanılması durumunda konteynerin kaldırılması/indirilmesi, gemiye yüklenmesi ya da gemiden alınmasına ilişkin işlemler için alınan bir ücrete dayanır. Ancak konteynerin tipine, dolu ya da boş olmasına bağlı olarak bu ücret değişir.

İskele Ücreti: Bu ücret liman yönetimi tarafından verilen hizmete (örneğin kargonun aktarılması gibi) bağlı olarak değişir.

Kargo Vergisi: Bu ücret rıhtımdan geçen mallara karşılık liman yönetimine ödenen bir ücrettir.

Akaryakıttaki Fiyat Artışları: Akaryakıt maliyetlerinin doğrudan nakliye maliyetlerinin önemli bir oranını oluşturması durumunda ya da fiyatlarda önemli değişimler olması durumunda nakliyeciler akaryakıttaki bu fiyat değişimlerinden dolayı bu maliyet kalemini gerçekçi bir şekilde bütçelemez ve kendi fiyatlarını açık bir şekilde belirleyemezler. Dolayısıyla bu maliyet kalemindeki fiyat artışları nakliyecinin nakliye

işleminde elde edeceği kâr miktarını azaltır. Bu nedenle de akaryakıt fiyatlarındaki artışları maliyete yansıtabilirler.

Döviz Kurundaki Artışlar: Navlun bedelinin istikrarsız bir döviz kuruna göre belirlendiği durumlarda ortaya sorunlar çıkabilir. Örneğin, eğer navlun bedeli sabit bir şekilde işlem gören Fransız Frankına göre belirlenmişse ve Türk Lirasının yılın çeşitli ayları arasındaki değerleri farklı olacaktır. Bu nedenle Fransız Frangı cinsinden ödenecek olan bazı giderler nedeniyle kayıplar söz konusu olacaktır.¹⁶⁹

Bu gider kalemlerinin toplamı ihracata yönelik navlun bedelini ortaya çıkaracaktır. Bu giderlerin bazıları yabancı paralar cinsinden ödendiği için giderlerin belgelendiği tarihteki döviz kuruna bağlı olarak yerli para birimine çevrilecek ve yurt içinde katlanılan diğer giderler ile birlikte toplanarak toplam navlun bedeline ulaşılabilecektir. Bilindiği gibi navlun giderleri, ihracat fiyatını oluşturan unsurlar arasında yer almaktadır. Bu giderler *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabının* yardımcı hesabı olan *Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler*, gider türünün altında *Pazarlama Faaliyeti ile İlgili Alınan Hizmetler* adlı alt hesabın altında , İhracat Navlun Giderleri olarak kayda alınabilir.

8. AMBALAJLAMA VE AMBALAJLAMA GİDERLERİ

Ambalajlama, malların taşınması ve depolanması sırasında malların korunmasını amaçlar. Ambalajlama ihracat işlemlerinin tamamlanması bakımından son derece önemli bir faktördür. Yetersiz ya da iyi tasarlanmamış bir ambalaj malların hasara karşı korunmasında yetersiz olabilir ve bu da ihracatın tamamlanmamasına yol açabilir. Bu nedenle ihracat işleminde başarılı olabilmek için ihracatçının nakliye hazırlıkları sırasında nakliyenin şekline ve malın niteliklerine uygun olarak ambalajlanması gerekir. Ambalajlama maliyeti malların ambalajdaki ayrıntısına bağlı olarak değişir ve malların rekabete dayalı olarak fiyatlandırılmasına uygun olacak şekilde düşük olmalıdır.¹⁷⁰ Malın ithalatçıya iyi koşullarda teslim edilmesini sağlayacak ambalajlamanın şekli

¹⁶⁹ Alan Branch, *Export Practice and Management*, s. 87-89.

¹⁷⁰ *Manual on the Physical Distribution of Export Goods* (Geneva : International Trade Centre UNCTAD/GAT,1988), s. 59.

ürünün niteliğine, varış yerine, nakliye süresinin uzunluğuna, teslim edilecek yerin iklimine, nakliye sırasında maruz kalınabilecek sıcaklık ve nem koşullarına bağlı olarak değişir.¹⁷¹ Taşıma sırasında mallar uygun ambalajlama şeklinin önceden belirlenmesini gerektirecek bir çok tehlikeye maruz kalabilirler. Bu tehlikeler kırılma, ezilme, doğal koşullara bağlı olarak buharlaşma, donma vb. çalınma, gibi sıralanabilir. Bu olası tehlikeler yükleme başladığı an ya da hava, liman faaliyetleri ve karayolu taşımacılığının güvenli bir ortam sunmadığı durumlarda daha da artar. Bu tehlikelerden korunmada iki yöntem söz konusudur. Bunlardan birincisi ambalajlamada fiziksel, teknik ve hasarı önleyici noktaların da göz önünde tutularak ambalajlama yapılması, ikincisi ise sigorta işlemleridir. İhraç edilecek mallar, özellikle ihracat endüstrileşmiş ülkelere yapılırsa ambalajlamanın ithalatçı ülkenin kalite standartlarına uyması büyük önem taşır. Ayrıca malların zarar görmeden teslim edilmesi, siparişin tekrarlanma olasılığını arttıracığından ihracatçı şirketin imajı açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle ambalajlama maliyeti, sigorta maliyeti ve hasar olasılığı arasındaki dengeye önem verilmesi gerekir.¹⁷²

Depolama, taşıma, indirme ve bindirme sırasında ürünleri koruyacak ambalaj tipi yanlış anlaşılmayı önlemek için sözleşmede belirtilmelidir. Bazı ihracata ilişkin istisnai nakliyelerde yüklemede ve ambalajlamada bir uzmanın onayının alınması tavsiye edilebilir. Sigortacıya ait bilgiler, ambalajlanan ürüne ait tanımlar, ambalajlama yeri, ürün ve ambalaja ilişkin detaylı bilgi, taşıma şekli ve yükleme-boşaltma, depolama bilgileri hep birlikte belgelendirilerek dosya haline getirilmelidir.

Ambalajda kullanılan malzemeler; metal (variller, teneke kutular, konteynerler, basınçlı kalıplar, metal kutular, vb.), ağaç (sandık, palet, kasa vb.), oluklu mukavva (kutu, kasa), plastik (torbalar, poşetler, bidonlar ve şişeler, şişe kasaları, sert ve yarı sert kaplar), kağıt (torba ve poşetler) cam (şişe, damacana, ampul, flokon vb.) ya da yukarıda sayılan malzemelerin karışımı olarak sıralanabilir.

¹⁷¹ Albaum, Strandkov, Ducrr, Dowd, a.g.e.,s.438.

¹⁷² Manual on the Physical Distribution of Export Goods, s. 59.

Nakliye işlemlerinde ambalajları bir arada tutmak için kullanılan paletler, indirme ve bindirmeyi hızlandırmakta ve sayım işini basitleştirmektedir. Ambalajın bir arada tutulmasını sağlamak üzere, plastik filmler ve vakumlu plastiklerde kullanılabilir.

Taşıma işlemlerinde kullanılan konteynerler ise, ambalajların aktarılmasına gerek kalmadan bir taşıma şeklinden diğerine geçişi kolaylaştırmaktadır. Konteynerlerin ise en az 1 metreküp veya daha büyük olması gerekir.¹⁷³

Ambalaj maliyetinin toplam içindeki payı çok değişebilmektedir. Bu pay daha çok ürünün tabiatı, taşınma şekli, dağıtım zinciri, ürünün değerleri ve söz konusu pazarlardaki tüketici tercihleri tarafından belirlenmektedir.

Ağır sanayi ürünleri için ambalajın maliyeti %1 veya daha düşük olmalıdır. Kozmetik ve kişisel bakım ürünleri için bu oran %25 düzeylerinde veya daha fazla olmaktadır. İşlenmiş gıda ürünlerinde ambalaj maliyeti toplam maliyetin %12-25 i oranındadır.¹⁷⁴

Bir malın ambalajlanması için oluşabilecek maliyetler; işçilik, paketleme malzemesi ve diğer genel giderlerden oluşmakta ve ihrac edilecek ürünün fiyatı içinde yer almaktadır. Ambalajlama maliyetleri de *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı* altında muhasebeleştirilebilirler. Dolayısıyla ambalaj malzemesi kullanımları, **İlk Madde ve Malzeme Giderleri** yardımcı hesabının altında *Endirekt Malzeme Kullanımları* alt hesabında muhasebeleştirilebilir. Ambalaj ile ilgili işçilik ise, **İşçi Ücret ve Giderleri** yardımcı hesabının altında *Brüt ücretler* alt hesabında muhasebeleştirilebilir.

Ancak, iyi bir ambalaj sadece yükleme ve nakliye maliyetleri ile sigorta kapsamı maliyetini etkilemekle kalmamakta, ayrıca olumlu bir ürün imajı yaratmada, rakiplerinden ürünü ayırmada, perakendecinin raflarını, camlarını süslemesine de yardımcı olmaktadır. Çok basit olarak ambalaj maliyeti, ürünün rekabetini sürdürmesini sağlayacak fiyatlardan satılmasına olanak verecek en düşük düzeylerde tutulmalıdır.

¹⁷³ Trade Secrets, s. 132.

¹⁷⁴ Trade secrets, s. 139.

9. DEPOLAMA VE DEPOLAMA GİDERLERİ

İhraç edilen malların teslim alınıp ihracat sözleşmesinde öngörülen teslim zamanına kadar hasar görmeden saklanması, ihracata yönelik olarak ambalajlanması, etiketlenmesi vb. işlevler için depolama büyük önem taşımaktadır.

Üretim işletmelerinde depolama giderleri, mamullerin fabrikadan alınmasından, gönderme ve dağıtımına hazırlanmasına kadar yapılan bütün giderleri içerir. Depolama işlevi işletmenin özelliklerine göre farklılık gösterir. Genel olarak depolama işlevi, mamullerin depolanması, siparişlerin toplanması, mamullerin dağıtımını veya gönderilmesi için paketleme işlevi, form doldurma, fiyatlama-etiketleme-damgalama, stok kayıtlarını tutma, envanter çıkartma, iadeleri alma gibi işlemlerden oluşmaktadır. Bu işlemlerin yerine getirilmesi amacıyla yapılan giderler, depolama giderlerinin içeriğini oluşturmaktadır.¹⁷⁵ Depolama giderleri ayrıca, yükleme-boşaltma giderleri, depoların bakımı, onarılması, ısıtılması ve aydınlatılması ile ilgili bütün giderler, depo büro hizmetliler ile yöneticilerinin maaş ve diğer giderlerden oluşmaktadır.¹⁷⁶

Depolama işlemleri malın ihraç edilmek üzere üreticiden satın alınmasından sonra yurt içindeki depolarda ya da mal ihraç edilmek üzere yurt dışına çıkarıldıktan sonra yapılabilir. Depolama giderleri malın ihraç fiyatı içinde yer almamaktadır. Depolama giderlerinin toplamı *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabının* altında yer alan *Çeşitli Giderler* altında açılabilir olan *Depolama Giderleri* Hesabında kayda alınabilir. Depolama işleminin yurt içinde veya yurt dışında yapılmasına bağlı olarak Yurtiçi Depolama Giderleri ya da Yurtdışı Depolama Giderleri yardımcı hesapları açılabilir.

¹⁷⁵ Nalan Akdoğan, a.g.e.,s. 184.

¹⁷⁶ Aynı, s. 9.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARACI İHRACAT ŞİRKETLERİNDE İHRACAT İŞLEMLERİ MUHASEBESİ VE İHRACATTA KDV İSTİSNASI

1. DIŞ TİCARETTE ÖDEME ŞEKİLLERİ

İhracat işlemlerinde, tarafların ekonomik ve hukuki yapılarının farklı olması nedeniyle çıkabilecek anlaşmazlıkları en aza indirebilmek için ihracat işlemleri ile ilgili uygulamaların her iki taraf açısından da açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Bu uygulamalar arasında ihracat bedellerinin ödenme şekilleri önemli bir konuma sahiptir. Bu nedenle de taraflar arasında belirli bir düzenin benimsenmiş olması gerekir. Aksi takdirde ihracatçı mal bedelini zamanında tahsil edemediği durumda büyük sıkıntı içine girebilir.

Ödeme şekilleri, ihracatçının sattığı mal üzerindeki kontrol olanağını kaybetmeden isteyebileceği garantilerin kapsamını belirleyen şekiller olarak tanımlanabilir.¹⁷⁷

Uluslararası ticarete kullanılan ödeme şekilleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Peşin Ödeme (Cash-Advanced Payment)
- Mal Mukabili Ödeme (Cash Against The Goods-CAG)
- Vesaik Mukabili Ödeme(Cash Against The Documents-CAD)
- Akreditifli Ödeme(Letter of Credit- L/C)
- Kabul Kredili Ödeme (Accepance-Draft)

¹⁷⁷ Atıla Bağrıaçık, *Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri* (6. Baskı. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 2000), s. 79

1.1. Peşin Ödeme

Peşin ödeme, ihracat gerçekleşmeden önce ithalatçının bedeli ödemesi ve ihracatçının bedeli tahsil ettikten sonra malları göndermesidir. Bu ödeme şeklinde ithalatçı risk altındadır. İhracatçının ise hiçbir riski yoktur.¹⁷⁸

Peşin ödeme şeklinde alıcı önce bedeli göndermekte, daha sonra mal gitmektedir. Kuşkusuz burada alıcının ihracatçıya tam güvenmesi, başka bir deyişle mal bedelini gönderdikten sonra anlaşmaya uygun malın zamanında kendisine geleceğinden emin olması gerekir.¹⁷⁹

Peşin ödeme aşağıdaki şekillerde yapılmaktadır:¹⁸⁰

- Havale ile ödeme
- Nakit ödeme
- Prefinansman
- Kırmızı şartlı akreditif

Havale ile ödemede ithalatçı firma, bankasına ihracatçı adına mal bedelini ödemesi için ödeme emri verir ve kendi ülkesindeki para cinsinden mal bedelini öder. Mal bedeli ithalatçının bankasından ihracatçının ülkesindeki bankaya transfer edilmesinden sonra ihracatçının bankası tarafından ihracatçı ülkedeki para cinsinden ihracatçı hesabına kaydedilir. Daha sonra ihracatçı malları ithalatçıya gönderir.

Nakit ödemede ithalatçı, ihracatçının ülkesinde ihracatçının bankasına mal bedelini öder. İhracatçının ülkesindeki banka döviz alım bordrosunu düzenler ve ihracatçı da malları ithalatçıya gönderir.

Prefinansman bir ön ödemedir. Bazı durumlarda ithalatçı ihracatçının bankasından garanti aldıktan sonra bir ön ödemede bulunabilir. Bu durumda eğer ihracatçı malı sevk

¹⁷⁸ Ümit Ataman, Haluk Sumer, *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi* (7. Baskı. İstanbul:Alfa Basım Yayın Dağıtım, 2000), s. 27

¹⁷⁹ Bağrıaçık, a.g.e. s. 79

¹⁸⁰ Ahmet Kızıl, Macide Şoğur, *İhracat-İthalat İşlemleri ve Muhasebe Uygulaması* (İstanbul: Der Yayınları,1995), s. 45-46.

etmez ise, ihracatçının adına garanti vermiş olan banka faiz ile birlikte yapılan ön ödemeyi ithalatçıya iade eder. Garanti veren banka ise bu garanti karşılığında ihracatçıdan belirli bir komisyon alacaktır.

Kırmızı şartlı akreditif ise; bir akreditifte, kırmızı renkle yazılmış ve ihraç olunacak malın satın alınması ile yüklenme masraflarının karşılanması amacıyla aracı bankanın ihracatçıya avans mahiyetinde peşin ödemede bulunması yetkisini veren bir şartı içeren bir akreditif şeklidir.

1.2. Mal Mukabili Ödeme – Açık Hesap

Uygulamada açık hesap (Open Account) denen bu ödeme şeklinde alıcıya (ithalatçıya) satıcının (ihracatçının) sonsuz bir güveni söz konusudur. Bu ödeme şekli alıcının satın aldığı malın bedelini o malın, satış sözleşmesinde gösterilen varış yerine gelmesi ve teslim alınmasından sonra ödemesidir.¹⁸¹

Mal mukabili ödeme şeklinin işleyişinde önce, ihracatçı çıkış gümrüğünde gerekli işlemleri tamamladıktan sonra sevk belgelerini ithalatçıya gönderir. İthalatçı ise, sevk belgelerini gümrüğe ibraz ederek malı gümrükten çeker ve daha sonra muhabir bankaya (ithalatçının bankası) mal bedelini yatırır. Muhabir banka ise aracı bankaya parayı havale eder. İhracatçı, parasını aracı bankada bozdurur ve döviz alım belgesini alır.¹⁸²

Bu ödeme şekli ihracatçı açısından en riskli ödeme şeklidir. Çünkü, ithalatçının malları aldığı halde ödemeyi yapmama durumu söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle her iki ihracatçının ödeme şeklinin pazarlığını yapacak kadar güçlü olmaması durumunda bu ödeme şekli söz konusu olmaktadır.¹⁸³

Eğer satıcı isterse ve alıcı da kabul ederse, satıcının finansman olanağına kavuşması açısından ya da ne zaman parayı alacağını bilmesi açısından alıcıya bir senet (poliçe-

¹⁸¹ **Teknik Konular Rehberi II**,Kambiyo (Ankara:Türkiye İş Bankası Eğitim Müdürlüğü, Yayın No 58, Şubat 1999),s. 52.

¹⁸²Hakan Çınar, **Pratik İthalat İhracat İşlemleri ve Dış Ticarete Finansman Teknikleri** (Ankara: Arc Eğitim Danışmanlık ve Organizasyon Hizmetleri A.Ş., 2000), s. 168.

¹⁸³ Ayşe Oya Benli, **İhracat Prosedürlerini Biliyor musunuz ?** (6. Baskı. Ankara: İgeme-İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi Araştırma ve Geliştirme Başkanlığı), s. 70-71.

draft) imzalatırılabilir. Bu durumda mal mukabili ödeme şekli, mal mukabili kabul kredili hale gelmiş olur.¹⁸⁴

1.3 Vesaik Mukabili Ödeme

Bu ödeme şeklinde mal mukabili ödeme şeklinden farklı olarak belgeler mallardan ayrı olarak bankalar kanalı ile alıcıya ulaşmakta ve alıcı mal bedelini kendisine belgeleri veren bankaya ödemedi belgelere sahip olamamakta ve malları gümrükten çekememektedir. Dolayısıyla bu ödeme şeklinde, alıcı mal bedelini ödemediği sürece satıcının mal üzerindeki kontrolü devam etmektedir. Satıcı, eğer alıcı malları temsil eden belgeleri almayıp malları gümrükten çekmezse malları geri getirebilir, başkasına satabilir ya da aynı alıcıya daha düşük fiyattan satmak zorunda kalabilir. Satıcı malları gönderdikten sonra mallar için düzenlediği belgeleri bankasına (aracı banka) teslim eder.¹⁸⁵ Alıcı değişikliği yapıldığında, yeni alıcının ismini hem bankaya hem de nakliye şirketine bildirilmesi gerekir; ancak, orijinal evrakın geri getirilerek değiştirilmesine gerek yoktur.¹⁸⁶

Mallar ithalatçıya gönderilirken, orijinal evrak ithalatçının bankasına verilir ve ihracatçı bankası ya da aracı banka ihracatçıdan aldığı talimata dayanarak orijinal evrakı ithalatçının bankasına yani muhabir bankaya tahsil emri ekinde gönderir.¹⁸⁷ Bu emirde, örneğin bedeli ithalatçıdan tahsil edildikten sonra evrakın kendisine verileceği talimatı yer almaktadır. Tahsil emrinde ayrıca, belgelerin hangi şartlarda ithalatçıya teslim edileceği, faiz ve komisyonun kime ait olacağı, tahsil edilen mal bedelinin nasıl transfer edileceği, mal bedelinin ödenmemesi halinde ne yapılacağı gibi konular yer almaktadır.¹⁸⁸ Böylece ithalatçı, mal bedelini ödemedi orijinal evrakı bankadan alamayacağı için, gümrükten malları çekemeyecektir. Burada ihracatçı için bir garanti bulunmaktadır.¹⁸⁹

Bu ödeme şeklinde alıcının çok iyi tanınması ve siparişten vazgeçmeyeceğinden emin olunması, bankanın iyi seçilmesi, bedelini tahsil etmeden belgeleri teslim etmeyeceği ve

¹⁸⁴ Melemen, Arzova, a.g.e., s. 103

¹⁸⁵ Aynı, s. 103

¹⁸⁶ Bağrıaçık, a.g.e., s. 84

¹⁸⁷ Aynı, s. 84

¹⁸⁸ Vefa Toroslu, a.g.e. s. 61

¹⁸⁹ Bağrıaçık, a.g.e., s. 84

bu konuda yeterince titiz davranması hususunda şüphe duyulmaması, ithalatçının bulunduğu ülkenin ekonomik, politik ve mali koşullarının göz önünde bulundurulması, ülkenin mevzuatı ve politikası gereği belge bedellerinin tahsilinde engel bir durum olmadığının bilinmesi gerekir.¹⁹⁰

Vesaik mukabili ödeme şeklinde ithalatçı mal bedelini nakit olarak ödemeyip, ihracatçının düzenlediği poliçeyi kabul ederse ödeme şekli “kabul kredili vesaik mukabili” olur.¹⁹¹

1.4. Kabul Kredili Ödeme

İthalatçının, ihracatçı tarafından keşide edilen poliçeyi kabul ederek (ödeme yapmadan önce) malları almasını sağlayan bir kredi şeklidir.¹⁹² Bu ödeme şekli kendi başına ödeme şekli olmayıp mal mukabili, vesaik mukabili ve akreditifli ödeme şeklinde işleme poliçe girdiği takdirde ortaya çıkmaktadır.¹⁹³

1.5. Akreditifli Ödeme

Akreditifli ödeme, bir bankanın, ithalatçının talep ve talimatı ile ya da kendi adına hareket ederek, belli bir tutara kadar, belli bir süre içinde, belli belgeler karşılığında ve öngörülen şartların yerine getirilmesi kaydıyla, ihracatçıya ödeme yapacağını, ihracatçı tarafından keşide edilen poliçeleri kabul veya iştirah edeceğini ihracatçıya karşı taahhüt etmesine dayanan bir ödeme şeklidir.¹⁹⁴

Akreditif, ithalatçının bankası tarafından açılır. Akreditifte istenen şartlar, küşat mektubu adı verilen bir belge ile ihracatçının bankasına bildirilir. İhracatçı, malları gönderip, akreditifte belirlenen koşulları yerine getirip gerekli belgeleri bankaya ibraz ettiğinde mal bedelini tahsil eder.¹⁹⁵

¹⁹⁰ Benli, a.g.e., s. 70

¹⁹¹ Toroslu, a.g.e., s. 61

¹⁹² Ataman, Sumer, a.g.e., s. 31

¹⁹³ Melemen, Arzova, a.g.e., s. 113

¹⁹⁴ Teknik Konular Rehberi II, Kambyo, s. 19.

¹⁹⁵ Toroslu, a.g.e., s. 63

Akreditif, hem ihracatçıyı, hem de ithalatçıyı korumaktadır. İhracatçı, malların akreditif şartlarına uygun olarak gönderdiği zaman mal bedelini alacağından emindir; ithalatçı ise anlaşma şartlarına uygun akreditifi bankasına talimat vererek açtırdığı zaman malları alacağından emindir. Alıcı, akreditifte yer alacak koşulları satıcıya danışarak belirler ve ona göre bankasına talimat verir.¹⁹⁶

Akreditifte mal teslim şekli, dokümanlar, fiyat, toplam tutar, malların yükleme zamanı, belgelerin ibraz süresi, kısmi yüklemeler, gibi unsurlar alıcı tarafından belirlenecek şartlar arasında yer almaktadır. İhracatçı yukarıda sayılan akreditif şartlarına uygun malları gönderdiği zaman parasını alabilecektir. Yukarıdaki şartlardan biri satıcı tarafından yerine getirilemezse para alınamayacaktır.¹⁹⁷

Akreditif işleminin tarafları akreditif amiri, amir banka, lehdar bankası ve lehdardan oluşmaktadır.

Akreditif Amiri: (Applicant- Orderer, Principal): Amir, ithalatçı olup, kendi bankasına akreditif açtırma talimatı veren taraftır.¹⁹⁸ Alıcı akreditifi açtırmadan satıcı hiçbir şey yapamaz. Alıcı bankasına akreditif şartlarını bildirirken satıcı ile yaptığı anlaşma şartlarına uygun hareket eder.¹⁹⁹

Amir Banka: İthalatçının talimatı üzerine ihracatçı lehine akreditif açan ve bunu ihracatçının bankasına bildiren bankadır.²⁰⁰ Amir banka akreditif açmadan önce ithalatçıdan tüm garantileri alır; çünkü ithalatçı adına satıcı bankasına ödeme taahhüdünde bulunmaktadır.²⁰¹

İhbar Bankası (Lehdar Bankası): Gelen akreditifi ihracatçıya ihbar eden ihracatçının ülkesindeki bankadır.²⁰²

¹⁹⁶ Melemen, Arzova, a.g.e., s. 106

¹⁹⁷ Aynı, s. 106

¹⁹⁸ Atila Bağrıaçık, Seyfettin Kantekin, **İhracat-İthalatta Akreditif İşlemleri** (1. Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1998), s. 103

¹⁹⁹ Melemen, Arzova, a.g.e., s. 109

²⁰⁰ Bağrıaçık, Kantekin, a.g.e., s. 103

²⁰¹ Melemen, Arzova, a.g.e., s. 109

²⁰² Bağrıaçık, Kantekin, a.g.e., s. 103

Lehdar: Adına akreditif açılan, malı gönderip uygun sevk belgelerini bankaya ibraz ederek parasını tahsil edecek olan taraf, yani ihracatçıdır.²⁰³

Bütün ödeme şekilleri göz önünde bulundurulduğunda, ihracat işlemlerinde ödeme yöntemlerine göre izlenecek işlem sırası aşağıdaki gibi olabilir:²⁰⁴

- İthalatçı firma ile ihraç edilecek mallar ile ilgili anlaşma yapılır ve ihracatçı firma, ithalatçı firmaya proforma fatura gönderir.
- Ödeme yöntemi peşin ise ihracat bedelinin gelmesi beklenir.
- Ödeme yöntemi akreditifli ise ithalatçı firma ihracatçı firmanın ülkesindeki bankada akreditif açtırır. İhracatçının ülkesindeki banka ihracatçıya akreditifin geldiğini bildirir ve küşat mektubu örneğini verir.
- Ödeme yöntemi mal mukabili ya da vesaik mukabili ise ithalatçı firma mal ile birlikte hangi belgelerden kaçar nüsha düzenlenmesi gerektiğini bildirir.
- İhracatçı firma ithalatçının istediği belgeleri hazırlar, menşe şahadetnamesi²⁰⁵, ve malın gönderileceği ülkelere bağlı olarak (örneğin Avrupa Topluluğu ülkelerine ya da EFTA ülkelerine yapılacaksa) istenecek belgeler (örneğin dolaşım belgesi ATR Euro 1 ve Euro 3 belgeleri gibi) ticaret odasından alır ve düzenledikten sonra gerekiyorsa ithalatçı firmanın ülke konsolosluğuna onaylatır.
- İhraç edilecek malın faturası ve çeki listesi²⁰⁶ hazırlanır. Fatura ve çeki listesi Türkçe ve yabancı dilde olmak üzere iki çeşit hazırlanır. Noter tasdikli fatura Türkçe'dir.

²⁰³ Aynı, s. 103

²⁰⁴ Kızıl, Şoğur, a.g.e., s. 75-79 ve Ataman, Sumer, a.g.e., s. 395-397

²⁰⁵ İhraç edilen malların menşeyini yani üretildiği ülkeyi gösteren bir belgedir. Bu belge, malın o ülkede ekimi, üretimi yapıldığı ya da başka bir ülkede yapıldığı ya da üretildiği halde menşe verilen ülkede geçirdiği işlem ile önemli bir değişikliğe uğradığını kanıtlayıcı niteliktedir. Gümrük işlemleri, ülkelerarası mevcut ticaret anlaşmaları hükümlerine göre yürütüldüğünden, gümrüğe gelen malların menşelerinin bilinmesi gereklidir (A. Bağnaçık, s. 328)

²⁰⁶ Malların ağırlıklarını ayrıntılı bir şekilde gösteren listedir. Bu belgelerde gösterilen ağırlıkların faturada ve taşıma belgesinde belirtilen miktar ile aynı olması gerekir.(A. Bağnaçık, s. 327)

- Nakliye ihracatçı firmaya ait ise nakliyecisi firma ile taşıma sözleşmesi yapılır.
- Gümrük Beyannamesinin ihracatla ilgili nüshaları düzenlenir.
- Özelliği olmayan ihracatta ihracatçılar birliğine veya hesabına aidat yatırıldıktan sonra, özelliği olan ihracatta ihracatçılar birliğine kayıt yaptırılıp, aidat ödendikten sonra gümrük beyannameleri ile çıkış gümrüğüne başvurulur.
- Satış şekli CIF ise mal sigorta ettirilir.
- Mal nakliyecisi firmaya, belgeler gümrük komisyoncusuna teslim edilir. Gümrük komisyoncusu gümrüğe başvurarak beyannameyi tescil ettirir.
- Malın muayenesi yapıldıktan sonra yüklenir ve gümrük memurları tarafından mühürlenir.
- Malın gemi ile taşınması halinde son Türk limanından kalkış tarihi, kara yolu ile taşınması halinde aracın sınırı geçtiği tarih, hava yolu ile taşınıyorsa uçağın kalkış tarihi yüklemenin yapıldığı gümrük tarafından beyannameye yazılır.
- Gümrük komisyoncusu tüm belgeleri kendi faturası veya makbuzu ile birlikte ihracatçıya verir.
- Belgeler bankaya verilir.
- İthalatçı malı gümrükten çeker. Ödeme yöntemi mal mukabili ise ithalatçı ödeme vadesinde fatura bedelini kendi bankasına öder. İthalatçı firmanın bankası fatura bedelini ihracatçının bankasına transfer eder. Ödeme şekli vesaik mukabili ise ithalatçı malı gümrükten çekmeden önce kendi bankasına belge karşılığı ödeme yapar ve ithalatçının bankası ihracatçının bankasına fatura bedelini transfer eder Bu işlemde sonra mal gümrükten çekilir. Ödeme yöntemi akreditifli ise malı gümrükten çekmeden önce akreditifin türüne göre banka ya ihracatçıya ödeme yapar, ya da ihracatçıya ödeme yapmak için amir bankanın ödeme talimatının gelmesini bekler.
- İhracatçının bankası döviz alım belgesi düzenler ve fatura bedelini ihracatçıya öder.

2. ÖDEME ŞEKİLLERİNE GÖRE İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

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.²⁰⁷ 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.²⁰⁸ 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 takdirde, bir dönemin ortalama kurunun kullanımı güvenilir olmayacaktır.²⁰⁹

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

²⁰⁷ Türkiye Muhasebe Standardı - 12: "Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi", Madde 7., Türkiye Muhasebe Standartları 2000, (Ankara: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 2000), s.193

²⁰⁸ Metin Canoğulları, "Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardının Uygulamasında Alınacak Önlemler", Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu V, (İzmir: 1-5 Kasım 2000), s.107

²⁰⁹ Türkiye Muhasebe Standardı 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, Madde 8

2.1. Peşin Ödemeli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Peşin ihracat işlemlerinde önce ithalatçı firma tarafından mal bedeli ihracatçı firmaya transfer edilir. Bu durumda gelen mal bedeli tutarı ihracatçı firma tarafından döviz alış kuru ile Türk lirasına çevrilererek kaydedilecek ve aşağıdaki kayıt yapılacaktır²¹⁰:

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

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.²¹¹ Banka tarafından ihracat ile ilgili giderler tahsil edildiği zaman yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır.²¹²

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
 102.01.001 Bankası

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

²¹⁰ Toroslu, a.g.e. s.758

²¹¹ Ataman, Sumer, a.g.e, s. 352

²¹² Toroslu, a.g.e, 758

ve Fiyat İstikrar Fonu, İhracatçılar Birliğine ödenen nisbi aidatlar gibi diğer giderler de bu hesapta izlenirler.²¹³

Mal bedeli bankaya geldikten sonra ihracatçı firma malları, malların faturası ve diğer ilgili belgeleri ithalatçı firmaya gönderir ve aşağıdaki kaydı yaparak Alınan Yurtdışı Sipariş Avansları Hesabını kapatır:²¹⁴

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
 340.50 Alman 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....., Yb Para

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.²¹⁵

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

- Malın nakliyeciye 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

²¹³ Ataman, Sumcr, a.g.c., s. 367

²¹⁴ Toroshu, a.g.c., 739

²¹⁵ Ataman, Sumcr, a.g.c. s. 357

Bilindiği gibi yurt içi satışlarda malın teslim tarihinden itibaren 10 gün içinde fatura düzenlenmesi ve o ay içinde KDV tahakkukunun yapılması gerekmektedir. Yurt dışı satışlarda da 10 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 hasılatın kaydedileceği tarih olamaz. Hasılat 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 hasılat kaydının fatura tarihi ve fatura tarihindeki kur ile yapılması gerekmektedir.²¹⁶ Ancak KDV iadesi uygulamalarında beyan ve iade talebi için malın gümrük hattını geçtiği tarih esas alınacaktır.²¹⁷

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 tahsilatın aynı hesap döneminde veya bunların farklı dönemlerde veya farklı günlerde olmasından kaynaklanır. Bu durumda ortaya çıkan kur farkı gelir veya gidere yansıtılmalıdır.²¹⁸ İşlem meydana geldiği hesap döneminde sonuçlanıyor ise, tüm kur farkı o dönemde tahakkuk ettirilecektir. Fakat işlem ile ilgili tahsilat işlemlerinin gerçekleştiği dönemler farklı ise, her dönemde oluşan kur farkı ilgili olduğu dönemde tahakkuk ettirilecektir.²¹⁹

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 ayrıca belirtilmiştir. Buna göre kur farkı gelirleri, 646 Kambiyo Kârları Hesabında

²¹⁶ Aynı, s. 355-356

²¹⁷ Tuncay Çetin, "İhracat Hasılatlarının Gelir Kaydedilmesi ve İhracata İlişkin Fatura Kesilme Zamanı" *Maliye Postası Dergisi*, Sayı 466, 1 Şubat 2000, s. 64

²¹⁸ Türkiye Muhasebe Standardı 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, 12. madde

²¹⁹ Türkiye Muhasebe Standardı 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, 13. madde

izlenecektir. Ancak, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkı gelirleri, 601 Yurt Dışı Satışlar Hesabında izlenmelidir.²²⁰

Ancak söz konusu dönemde döviz kuru artmışsa, ortaya kur farkı zararı çıkacaktır. Bu zararın hangi hesapta izleneceği Tekdüzen Hesap Planında gösterilmemiştir. Bazı görüşlere göre²²¹ 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.²²²

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

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.²²³

²²⁰ Emin Özdemir, "Tüm Yönleriyle Kur Farkları I", *Yaklaşım*, Yıl 7, Sayı 83, Kasım 1999, s. 197

²²¹ Ayrıntı için Özdemir, a.g.e., s. 197

²²² Toroslu, a.g.e., s. 759-760

²²³ Aynı, s. 760

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

Yapılan ihracat ile ilgili olarak ödenen ihracat komisyonları ve diğer ihracat masraflarının kaydedilmesi ise aşağıdaki gibi olacaktır.²²⁴

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

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

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

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.²²⁵

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ
 621. 50 Yurt Dışı Satılan Ticari Mallar Maliyeti
 621.50.001 A Malı
 153 TİCARİ MALLAR

²²⁴ Aynı, s.761

²²⁵ Aynı, ,, 763

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.²²⁶

Malı satın aldıktan sonra üzerinde hiç bir değişiklik yapmadan ihraç eden aracı ihracatçı kurumlarında her bir parti ihracattan kur farkları da dahil ne kadar kâr elde edildiğinin bilinmesi önem taşımaktadır. Bu durumda kârın tespit edilmesinde kullanılan ilk yaklaşım, her bir parti ihracatın toplam maliyeti ve hasılatının tespit edilebilmesi için açılan yansıtma hesapları aracılığıyla oluşan gider hesaplarının Yurt Dışı Satılan Mallar Maliyeti Hesabına devredilmesidir.²²⁷ 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.

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ
621.50 Yurt Dışı Satılan Ticari Mallar Maliyeti
761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HS

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

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 hasılatını verecek şekilde düzenlenebilir hale getirilmesidir. Bu tür gruplamada her bir ihracat partisi bazında yurt dışına düzenlenen fatura tutarı, 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 601 Yurt dışı Satışlar Hesabına devredilecektir. İhraç edilen malın alış maliyeti, CIF satışta navlun ve

²²⁶ Ataman, Sumcr, a.g.e., s. 364

²²⁷ Ayrıntı için, Mehmet Altındağ, Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Vergisel Yönden İrdelenmesi, Tesmer İzmir Şubesi 1998/1999 Eğitim Semineri 7, 12 Şubat 1999, s. 2

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.²²⁸ 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.

2.2. Mal Mukabili İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Mal mukabili ihracat işlemlerinde mal bedelinin tahsilatı 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:

157 DİĞER STOKLAR HS

153 TİCARİ MALLAR HS

Faturanın düzenlenip diğer belgelerle ithalatçı firmaya gönderilmesi sırasında ihracatçı firma satış tutarını döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kaydedecek ve aşağıdaki kaydı yapacaktır.²²⁹

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

²²⁸ Ataman, Sumer, a.g.e., 375-383

²²⁹ Toroslu, a.g.e., 765

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 hasılat yazıldığı tarih arasındaki olumlu kur farkları yurt dışı satışlar hesabına kur gelirleri olarak kaydedilir.²³⁰

İhracat gerçekleşikten 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.²³¹

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

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.

2.3. Vesaik Mukabili İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

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

²³⁰ Mehmet Altındağ, a.g.e., s.6

²³¹ Toroslu, a.g.e., s. 765

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.²³²

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

2.4. 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 tahsilatı 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.²³³

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

İthalatçı firma gönderilen poliçeye kabul şerhini koyarak belgeleri bankadan alır. Bu durumda ihracatçı firma poliçe tutarını aşağıdaki gibi kayda alır.²³⁴

²³² Aynı, s. 766

²³³ Aynı, s.767

²³⁴ Aynı, s. 768

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....

Döviz cinsinden alınan senetler Alacak Senetleri Hesabının yardımcı hesabı olan Portföydeki Yabancı Senetler hesabında alış tarihindeki döviz alış kuru üzerinden kaydedilirler. Senet tahsil yada 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.²³⁵ Poliçenin vadesi geldiği zaman ihracatçı firma poliçeyi tahsile gönderir ve aşağıdaki gibi kayıt yapar²³⁶:

121 ALACAK SENETLERİ HS.
 121 02 Tahsildeki Alacak Senetleri.
 121 ALACAK SENETLERİ HS. .
 121.50 Portföydeki Yabancı Senetler Hs.

Poliçe bedeli tahsil edildiği zaman tahsilat tutarı kayda alınır. Bu durumda poliçenin tahsilat tarihindeki döviz alış kuru ile poliçenin kaydedildiği tarihteki döviz alış kuru arasındaki olumlu fark da aşağıdaki gibi kaydedilir²³⁷:

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

2.5. 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.

²³⁵ Ataman Sumer, a.g.e., s. 306

²³⁶ Toroslu, a.g.e., s.768

²³⁷ Toroslu, a.g.e., s. 769

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 yapılır²³⁸:

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

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 yapılır²³⁹:

120 ALICILAR HS.
 120.03 Akreditifli Alacaklar
 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS.

Akreditifin vadesi geldiği zaman aracı banka tarafından akreditif bedeli ihracatçı firmaya ödenir. Bu durumda ihracatçı firma akreditifin kayıt tarihindeki döviz alış kuru ile tahsilat tarihindeki döviz alış kuru arasındaki farkı da dikkate alarak aşağıdaki kaydı yapar²⁴⁰:

102 BANKALAR HS.
 120 ALICILAR HS
 120. 03 Akreditifli Alacaklar
 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS.
 601. 04. Kur Gelirleri

²³⁸ Aynı, s. 770

²³⁹ Aynı, s. 770

²⁴⁰ Aynı, s. 771

3. İHRACAT BEDELİ DÖVİZLERİN YURDA GETİRİLİŞLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİMESİ

3.1. İhracat Bedeli Dövizlerin Yurda Getirilişlerine İlişkin Yasal Düzenlemeler

İhracat bedellerinin yurda getirilmesinin esasları 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki Kanun, bu kanunun 1. maddesine bağlı olarak Bakanlar Kurulunca çıkartılan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar, bu karara ilişkin tebliğler ve I/M sayılı Merkez Bankası Genelgesi ile bunlara ek olarak yapılacak düzenlemelere bağlı olarak verilecek talimatlar çerçevesinde, ihracatçı ile ithalatçı arasındaki sözleşmeye ve uluslararası kurallar ile bankacılık teamüllerine göre yapılmaktadır.²⁴¹

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara göre, ticari amaçlarla ihraç edilen malların bedellerinin, bu kararda öngörülen özel haller ile Bakanlıkça uygun görülen mücbir sebeplerden kaynaklanan gecikmeler hariç, fiili ihraç tarihinden itibaren en çok 180 gün içinde ihracatçılar tarafından yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına, Türk parası olması halinde belgelenmesi, döviz ise satılması zorunludur.²⁴²

Ancak, söz konusu ihracat bedeli dövizlerin %70'inin fiili ihraç tarihinden itibaren 90 gün içerisinde yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına satılması halinde bakiye %30'una denk gelen kısmı ihracatçı serbestçe kullanabilir.²⁴³

İhracat bedelinin %30'una kadarki kısmı genellikle aşağıda belirtilen nedenlere bağlı olarak TL'ye çevrilmemektedir.²⁴⁴

²⁴¹ Yusuf Akay, "İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi ve Peşin Ödeme Şeklinde Karşılaşılan Bir Sorun," *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı 140, (Aralık 1999), s. 62

²⁴² Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar, *Resmî Gazete*, 20249; 11 Ağustos 1989 madde 8-a.

²⁴³ Aynı, madde 8 /a-i

²⁴⁴ Haluk Sumer, "Kambiyo Taahhüt Hesabı Kapatıldıktan Sonra Yurt Dışında Bırakılan veya Yurda Getirilemeyen İhracat Mal Bedellerinin Değerlenmesi," *Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog*, (Haziran 1997), s. 27

- İhracatçı ihraç bedelinin %30 una kadarki kısmını veya hizmet ihracatında ihracat bedelinin tamamını yurt dışında alıcı firmada döviz olarak tutmakta ve gerektiğinde bu dövizleri yurt dışında kullanmakta yarar görmekte ve ihracatçı bu miktarı yurt içinde veya yurt dışında bir bankada döviz olarak tutmakta ve kur artışlarından yararlanmayı düşünmektedir.
- İhracatçı, yurt dışındaki alıcıya herhangi bir nedenle isteyerek veya alıcının eksik ödemesi nedeniyle zorunlu olarak bir indirim yapmış olabilir.

Yukarıdaki nedenler ihracatçının iradesi doğrultusundaki nedenlerdir. Ancak ihracatçının iradesi doğrultusunda bulunmayan nedenlerle de ihracat bedellerinin Türk lirasına çevrilmemesi söz konusu olabilir. Bu nedenler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:²⁴⁵

- İhracatçının mal mukabili ödeme şekline göre mal göndermesi durumunda alıcı, malın siparişe uygun olmadığını iddia ederek mal bedelinin tamamını ödemeyebilir. Bu durumda ihracatçı konuyu mücbir sebep olarak belgeleyemediği takdirde bankaya başvurarak mal bedelinin %30 una kadar olan tutarın tahsil edilmeyeceğini beyan ederek ihracat hesabını kapatmaktadır.
- Çeşitli nedenlerle fatura yüksek tutarlı düzenlenmiş, ancak faturada gösterilen bu bedelden daha düşük tutar tahsil edilmiş olabilir. Böylece mal bedelinin bir kısmı yurt dışında bırakılmış gibi kayda tabi tutulmuş olabilir.
- İhracatçı alıcıya herhangi bir nedenle bir indirim yapmış, ancak bu indirimi belgeleyememiş olabilir.

Yukarıdaki nedenlerden de anlaşılacağı gibi bu %30 luk kısmın işletmeden çekilebilecek değerlendirilmesi söz konusu olmayan bir para olarak anlaşılabilirliği görülmektedir. Oysa bu kısmın yurt dışında tutma hakkının tanınmasının amacı, ihracatçıların yurtdışındaki pazar arama faaliyetlerini sürdürürken döviz sıkıntısı nedeniyle ihracat olanağını yitirme riskinin ortadan kaldırılmasıdır.

²⁴⁵ Ataman, Sumer, a.g.e., s. 302

3.2. Yurt Dışında Kalan İhracat Bedeli Dövizlerin Hesaplarda İzlenilmesi

İhracatçının serbest kullanımına bırakılan bu kısım ihracatçı yönünden alacak niteliğini kaybetmez ve işletme hesaplarına tahsilat olarak girmediği ya da yurt dışında harcanmış ise herhangi bir şekilde belgelenmediği sürece bilançonun aktifinde dövizli alacak niteliğini koruyacaktır. Bu nedenle ihracatçıların serbest kullanımına bırakılan %30 luk ihraç bedeli dövizler VUK 280. Maddesi hükümlerine göre değerlendirilecek ve oluşan kur farkları hasıllata eklenecektir.²⁴⁶

Yurt dışında bırakılan bu bedeller ihracatçı işletmenin defterlerinde aşağıda belirtilen hesaplarda izlenebilirler:²⁴⁷

- İhracat bedelleri alıcıdan tahsil edilmiş ve yurt dışındaki bir bankaya yatırılmış ise Bankalar-Yurt dışı Bankalar Hesabına kaydedilebilir.
- İhracat bedelleri kısa bir süre için alıcıda bırakılmış ise, 120. Alıcılar- Yurt Dışında Bırakılan İhracat Mal Bedelleri hesabında izlenebilir.
- İhracat bedelleri bir yıl içinde tahsil edilmeyecek ise, duran varlıklar grubundaki Alıcılar hesabına aktarılabilir.
- İhracat bedeli hiç tahsil edilmeyecek ise değersiz alacak olarak kayıt yapılır. Değersiz alacak için yasal şartlar yerine gelmemiş ise ticari kârdan düşülmekle yetinilir. İhracat bedellerinin tahsil edilemeyeceği düşünülerek hemen zarar yazılması, kur farkından doğacak olan kambiyo kârını etkileyeceğinden değerlemelerin dönem sonunda yapılması daha uygun olacaktır.

İhracatçılar tarafından yurda getirilmesi zorunlu ihracat bedeli dövizlerin, öngörülen sürelerden sonra yurda getirilmesi halinde ek süreler içinde olsa dahi, sürenin sonuncu gününde geçerli kur ile dövizin satıldığı günün kuru arasında meydana gelen olumlu fark, ilgililere ödenmeyip T.C. Merkez Bankası nezdinde bulunan Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonuna aktarılacaktır.²⁴⁸

²⁴⁶ Bülent Yıldız, "İhraç Bedeli Dövizlerin Değerlemesi", **Vergi Raporu**, Sayı 33,(Şubat-Mart 1998), s. 63

²⁴⁷ Ataman, Sumer, a.g.c., s. 303

²⁴⁸ TPKK Hakkında 32 Sayılı Karar, madde 8/c

Gelir tablosu ilkeleri gereği bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar kayıtlarda brüt tutarları ile gösterilmelidir. Hiçbir satış, gelir ve kâr kalemi, bir maliyet gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz. İlgililere ödenmeyip DFİF na aktarılacak olumlu kur farkları gelir tablosu ilkeleri gereği satış hasılatına dahil edilmelidir. Ancak bu kur farkları ilgililere ödenmeyeceğinden aynı tutarın gider yazılması gerekir.²⁴⁹

Yurda getirilmesi için öngörülen süresi dolmamış alacaklar için DFİF'na aktarma söz konusu olmadığı için, değerlendirme gününün kuru ile değerlendirilip oluşacak olumlu kur farkları satış hasılatına eklenmelidir.²⁵⁰ Ancak dönem sonlarında fiili ihraç tarihinden itibaren 90 gün veya 180 gün geçmediğinden yurda getirilemeyen ihraç bedeli dövizlerin VUK 280. Maddesi hükmü uyarınca 31.12 tarihi için Maliye Bakanlığınca tespit edilen döviz kuru esas alınmak suretiyle değerlendirilmelidir.²⁵¹

İhracat bedeli dövizlerin tahsili, ihracatçı ile banka arasında anlaşma yapılan serbest kur üzerinden Döviz Alım Belgesi düzenlenmek suretiyle yapılır.²⁵² Genel olarak, yurt dışına ticari amaçla mal ihracında, bedelleri yurda getirilme süresi içinde gelen ihracat ile ilgili hesaplar aracı bankalar veya özel finans kurumlarınca kapatılır.²⁵³

İhracat hasılatı oluşmuş, fakat yıl sonu itibarıyla henüz ihraç bedeli tahsil edilmemişse döviz cinsinden olan bu alacak yıl sonu resmi döviz alış kuru ile değerlendirilir. Ve bu suretle bulunan kur farkı lehte ise gelir, aleyhte ise gider kaydedilir. Ancak, 180 günü

²⁴⁹Hüseyin Yalçın, Erkan Gürboğa, "Kambiyo Mevzuatı Hükümleri Çerçevesinde Döviz Cinsinden Alacakların Değerlemesi" **Vergi Dünyası**. Sayı 181, (Eylül 1996), s.73.

²⁵⁰ Aynı., s.74-75.

²⁵¹ Yıldız, a.g.e., s. 62

²⁵² T.C. Merkez Bankasının 1-M Sayılı Genelgesi, 96/YB-5; 2 Şubat 1996. IV/3 Bölümü.

Aynı genelgenin VI/A bölümüne göre, İhracatla ilgili komisyon, ardiye, depolama, antrepo, gümrük resmi, harç ve faktoring masrafları, iskonto giderleri, ihracatçıya yansıtılan muhabir banka masrafları gibi giderler için yapılacak indirimler ile konsiyasyon yoluyla ihraç edilen mallarla ilgili nakil, muhafaza, bakım, fümügasyon, rafa satış ve benzeri masrafların ticari teamüllerin gereği olarak satış akdinde veya akreditiflerde ayrıca varış yerinde tartı ve analiz yapılması şartı bulunuyorsa, tartı ve analiz sonucunda tespit edilen vezin noksanlığı veya kalite farkı ile ekspertiz ve tahkim ücretleri ve manipulasyon masrafları, hariçteki gözetme şirketleri ücretlerinin mal bedelinden herhangi bir süreye tabi olmaksızın mahsup edilebilir veya görünmeyen işlemlere ilişkin hükümler çerçevesinde transfer edilebilir. Yukarıda belirtilen giderlerin mahsup edilmesi sebebiyle ihracat bedelinin bu giderler kadar eksik gönderilmesi halinde DAB gelen bedel kadar düzenlenir ve belgelendirilmesi kaydıyla üzerine söz konusu giderlerin çeşidi ve tutarlarıyla ilgili not konulur.

²⁵³ TPKKHK, 25. madde

geçmiş ihracat alacaklarının yıl sonu kur değerlemesinde yıl sonu kurunun değil, 180. günün kurunun kullanılması gerekmektedir.²⁵⁴

3.3. İhracat Bedeli Dövizlerin Yurda Getiriliş Şekillerine Bağlı Olarak Muhasebeleştirilmesi

Bütün bu açıklamalardan sonra ihracat bedeli dövizlerin tahsiline ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesi bedellerin getiriliği tarihlere göre farklı olacaktır. Buna göre bedellerin getirildikleri tarihlerde yapılacak kayıtlar ise üç başlık altında incelenebilir²⁵⁵:

3.3.1. İhracat Bedelinin %70'inin 90 Gün İçinde Yurda Getirilmesi Durumu

Yurda getirilen mal bedelleri için bankadan döviz alım belgesi alınır ve getirilen tutara ilişkin muhasebe kaydı yapılır.

102 BANKALAR HS.

102.01 TL Hesaplar

120 ALICILAR HS

120.50 Yurt Dışı Alıcılar

120.50.001 Ref.No.....Yb Para.....

601 YURT DIŞI SATIŞLAR

601.10 Kambiyo Kârları

601.10.001 Ref.No.....Yb Para.....

Bu işlemde yurt dışı alıcılar fiili ihraç tarihindeki döviz kuru üzerinden alacaklandırılırken, fiili ihraç tarihi ile bedelin geldiği tarih arasında oluşan kur farkı da Yurt dışı Satışlar Hesabına kaydedilmiştir.

²⁵⁴ İsmail Sazak, "Kur farkı ve Uygulamada Özellikli Durumları," *Vergi Sorunları*. Sayı 145, (Ekim 2000), s. 255.

²⁵⁵ Yalçın, Gürboğa, a.g.e., s. 73-76 ve Kadir Kamakgün, "Süresi İçinde Yurda Getirilmeyen İhraç Karşılığı Dövizlerin Değerlemesi," *Vergi Sorunları*. Sayı 110, Kasım 1997, 35-38

Geri kalan tutar getirilmeyecek ise veya yurt dışında bırakılacak tutar belli olduğunda bankaya bildirilerek kambiyo hesabı kapatılacaktır. Yurt dışında bırakılan dövizler o günkü döviz alış kuru ile çarpılarak Yurt Dışında Bırakılan İhracat Mal Bedelleri Hesabına kaydedilir.²⁵⁶

120 ALICILAR HS
 120.51 Yurt Dışında Bırakılan İhracat Mal Bedelleri Hs
 120.51.001 Ref.No..... Yb Para.....
 120 ALICILAR HS
 120.50 Yurt Dışı Alıcılar
 120.50.001 Ref.No..... Yb Para.....

Dönem sonunda yurt dışı alacaklarla ilgili değerlendirme yapıldığında ise aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır:

31.12.XX

120 ALICILAR HS
 120.51. Yurt Dışında Bırakılan İhracat Mal Bedelleri Hs
 601 YURT DIŞI SATIŞLAR
 601.10 Kambiyo Karları
 601.10.001 Ref.No..... Yb Para.....

3.3.2.Bedelin Tamamının 180 Gün İçinde Yurda Getirilmesi Durumu

Bedelin tamamının 180 gün içinde yurda getirilmesi halinde fiili ihracatın gerçekleştiği tarih ile bedelin tamamının getirildiği tarih arasında oluşan kurlara göre kayıt yapılacak ve oluşan kur farkları yurt dışı satışlar hesabına kaydedilecektir.

102 BANKALAR HS.
 102.01 TL Hesaplar
 120 ALICILAR HS
 120.50 Yurt Dışı Alıcılar
 120.50.001 Ref.No..... Yb Para.....
 601 YURT DIŞI SATIŞLAR
 601.10 Kambiyo Karları
 601.10.001 Ref.No..... Yb Para.....

²⁵⁶ Altındağ, a.g.e., s. 9.

3.3.3. İhracat Bedelinin %70 lik Kısımından Daha Az Bir Kısımının 180 Gün İçinde Yurda Getirilmesi Durumu

Bu durumda ihraç bedeli dövizlerin bir kısmı (örneğin %60'ı gibi) yasal süre olan 180 günde yurda getirildiğinden bu kısım ile ilgili oluşan kur farkı işletmeye ait olacaktır. Fakat getirilmeyen diğer kısım dönem sonu itibarıyla yurda getirilmediğinden fiili ihraç tarihinden itibaren 180 güne kadar oluşacak kur farkı işletme bünyesinde kalacak, 180. Gün ile 31.12.tarihleri arasında oluşan kur farkı ise DFİF'na aktarılacaktır.

Bedelin getirilmesi halinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır.

102 BANKALAR HS.

102.01 TL Hesaplar

120 ALICILAR HS

120.50 Yurt Dışı Alıcılar

120.50.001 Ref.No.....Yb Para.....

601 YURT DIŞI SATIŞLAR

601.10 Kambiyo Kârları

601.10.001 Ref.No.....Yb Para.....

Dönem sonunda ise aşağıdaki gibi kayıt yapılır.

_____ 31.12. _____

120 ALICILAR HS

120.50. Yurt Dışı Alıcılar

689 DİĞER OL. DIŞI GİD. VE ZAR

DFİF Kesintiler

601 YURT DIŞI SATIŞLAR

601.10 Kambiyo Karları

601.10.001 Ref.No.....Yb Para.....

Eğer bir mücbir sebep (tabii afet, savaş ve abluka hali, maların kaybı, hasara uğraması veya imha edilmesi, ithalatçı veya ihracatçı firmanın iflası... vb) söz konusuysa, verilecek ek süre içinde de yurda getirilmemesi halinde DFİF'na aktarılacak kur farkının belirlenmesinde hangi tarihteki kurun esas alınacağı konusunda kanun ve tebliğlerde açıklık yoktur. Ancak, ihraç bedelinin tümü yıl sonu itibarıyla yurda

getirilmediği için fiili ihrac tarihinden itibaren 180. Güne kadar oluşacak kur farkı işletmeye ait olması gerekir. Bu tarihten sonra oluşacak kur farkları ise DFİF 'na aktarılacaktır.

4. 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.²⁵⁷ Varış ülkesinde vergilendirme de denilen bu ilke Türk KDV Kanunu tarafından da benimsemiş, buna paralel olarak Türk ekonomisi açısından büyük öneme sahip bulunan ihracat, KDV 'den istisna edilirken, her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabi tutulmuştur.²⁵⁸ Buna bağlı olarak KDV Kanunu'nun ilgili maddelerinde bu hükme açıkça yer verilerek ihrac malının veya hizmetinin bünyesindeki Katma Değer Vergisinin tümüyle arındırılması suretiyle tam istisna uygulamasına olanak tanınmıştır.²⁵⁹ Buna göre KDV Kanununda mal ihracatı, hizmet ihracı, ihrac 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 ihrac 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 ihrac edecekleri malı teslim almalarına yönelik olarak uygulanan KDV'nin tecil ve terkinine yönelik istisnadır.

4.1. 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.²⁶⁰ Buna

²⁵⁷ Atila Bağrıaçık, Muhsin Yıldırım, *Dış Ticarete Uygulamalı KDV İşlemleri ve Muhasebesi* (İstanbul: Bilim Teknik Kitabevi, 2000) s. 43

²⁵⁸ İlhan KIRIKTAŞ, "Mal İhracatında KDV İstisnası ve Özellik Gösteren Durumlar", *Maliye Postası Dergisi*. (15 Mart 1997), s. 26

²⁵⁹ Bağrıaçık, Yıldırım, a.g.e., s. 43

²⁶⁰ KDV Kanunu 11/1-a

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.²⁶¹

Ayrıca ihraç etmek üzere mal alıp ihraç eden aracı ihracat şirketlerinin de ihracat hizmetleri nedeniyle yüklendikleri 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 taktirde firmanın sırf ihracatı gerçekleştirmek için iç piyasadan aldığı tüm hizmetlere ait yüklendikleri KDV'ler, İndirilecek KDV olarak dönemler boyunca devredecektir. Bu durumda hizmet faturalarındaki KDV'leri ihracatı gerçekleştirmek için yüklendiklerine 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 yüklendiği 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.²⁶²

4.2. 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

²⁶¹ Bağrıaçık, Yıldırım, a.g.e.,s. 43

²⁶² Aynı, s. 103

edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. İmalatçılar tarafından tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur²⁶³. 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.²⁶⁴

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 tutarı kadar satıcıyı alacaklandırır ve KDV hariç fatura tutarı 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.²⁶⁵

İhracatçıya ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı ise ihraç kaydıyla kestiği faturada hesapladığı KDV'ni kayıtlarında Hesaplanan KDV olarak 391 nolu hesapta ve Tecil Edilebilir KDV olarak da 192 no lu hesapta gösterecektir²⁶⁶. Ayrıca faturanın altına “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden KDV tahsil edilmemiştir” ibaresi yazılacaktır.²⁶⁷ Bu durumda

²⁶³Tarh, 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 işlemdir.

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.

²⁶⁴ KDV Kanunu 11/1-c

²⁶⁵ Bağrıaçık, Yıldırım, a.g.e., s. 44

²⁶⁶ Aynı, s.44

²⁶⁷ KDV Kanunu, 11.madde

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 Hesaplanan KDV'den fazla ise bu fazladan ihraç kaydıyla kesilen fatura KDV'leri kadar olan tutarı vergi dairesinden iade olarak alınacaktır.²⁶⁸

4.2.1. İhraç 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.²⁶⁹

- İmalatçılar tarafından aracı ihracatçılara (Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketleri dahil) ihraç 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 ihraç kaydıyla yapılan teslimler,
- İmalatçı tanımına girmeyen mükelleflerce Sektörel Dış Ticaret Şirketi sayılan kuruluşlara ihraç kaydıyla yapılan teslimler²⁷⁰,
- Özel finans kurumları tarafından ihracatçılara yapılan ihraç kaydıyla teslimler,
- Dahilde işleme veya geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacak maddelerin, dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip imalatçı-ihracatçılara teslimi,

²⁶⁸ Bağnaçık, Yıldırım, a.g.e., s. 44

²⁶⁹ Abdullah Tolu, İlhan Kırıktaş, **İhracatta KDV Uygulaması Devlet Yardımları- Muhasebe ve YMM Mevzuatı İlişkisi** (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999), s.185

²⁷⁰ 1.12.2000 tarihinde yayınlanan 24247 Numaralı Resmi Gazetede yürürlüğe giren 77 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin ihraç ettikleri malları imalatçı olmayan ortakları ile ortakları dışındaki firmalardan alışında tecil terkin uygulamasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

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

4.2.2. 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 gerekmektedir²⁷¹;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesinin bulunması,
 - Sanayi Odası, Ticaret Odası veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunması,
 - Üretim işinde en az 5 işçi çalıştırması,
 - 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 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.²⁷²

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

²⁷² Aynı, , A-2 Bölümü

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.²⁷³

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.²⁷⁴

4.2.3 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.²⁷⁵

²⁷³ Aynı, , A-3 Bölümü

²⁷⁴ Aynı, , A-4, A-5, A-7 Bölümleri.

²⁷⁵ Tolu, Kırıktaş, a.g.e., s.202

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 1999 döneminde, 15 milyar liralık ihraç kaydıyla, 5 milyar liralık da yurt içi satışları bulunan bir üretim işletmesinin söz konusu olduğu varsayalım. Bu işletmenin bu dönemde toplam indirilebilir vergisinin de 2 milyar lira olduğu düşünülün. Bu işletmenin Nisan 1999 döneminde ihraç kaydıyla yaptığı 15 milyar liralık satışına ait tecil-terkin uygulaması ve buna bağlı olarak iade edilecek Katma değer vergisi hesaplaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

Hesaplanan KDV.....	3.000.000.000
{(15.000.000.000+5.000.000.000)*0,15}	
- İndirilecek KDV.....	<u>2.000.000.000</u>
- Ödenmesi gereken KDV.....	1.000.000.000
- Tecil edilebilir KDV.....	2.250.000.000
(15.000.000.000%15)	
- Tecil Edilecek KDV.....	<u>1.000.000.000</u>
(Ödenmesi Gereken KDV)-	
İhracatın gerçekleştiği dönemde	
İadesi Gereken KDV.....	1.250.000.000

Bu iade yönteminin mantığı, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanarak tahsil edilmediği halde beyan edilen verginin, mükerrer vergilendirmeye neden olmaması açısından iade edilmesidir.²⁷⁶

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 ve yüksek oranda KDV'ye tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde iade edilecek KDV, tecil edilebilir KDV ile Tecil edilecek KDV arasındaki fark kadar olacaktır.²⁷⁷

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.²⁷⁸ İhraç edecekleri malları KDV ödmeden 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

²⁷⁶ Tolu, Kırıktaş, a.g.c., s.202

²⁷⁷ Tacettin USTA, a.g.e., s. 67-68

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

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.²⁷⁹ Bu nedenle KDV ihracat istisnası açısından ihracat bedeli dövizlerin malın fiilen yurt dışı edildiği tarihteki T.C.Merkez Bankası cari alış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek malların fiilen ihraç edildiği döneme ait beyanname ile beyan edilmesi gerekir.²⁸⁰

4.3. İhracat İstisnasında Katma Değer Vergisinin İadesi

4.3.1. 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.

²⁸¹ Bu durumda mal ihraç edilmediği sürece, diğer bir ifade ile ihracata konu mallar

²⁷⁹ Katma Değer Vergisi Kanunu 26. madde

²⁸⁰ Tolu, Kırıktaş, a.g.e., s.107

²⁸¹ KDV Kanunu 12. madde

fiilen yurt dışına çıkmadıkça, KDV beyannamelerinde ihracat istisnası beyan edilmeyecektir. İhracata ait faturanın düzenlenmiş olması hali durumu değiştirmemektedir.²⁸² 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 tutarı ile sınırlıdır. Prensip olarak mükelleflerin ihracat nedeni ile yükledikleri 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 tutarı kadar olacaktır²⁸³. 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.²⁸⁴

²⁸² Tolu, Kırıktaş, a.g.e., s. 107

²⁸³ Aynı, s.223

²⁸⁴ Doğan Argun, *İhracatta Katma Değer Vergisi ve Uygulaması*, (İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No: 514/748, 1997), s. 37-45

- 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.²⁸⁵ Bu nedenle muhasebe kayıtlarının verginin doğru 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.

4.3.2. KDV'nin İndirim Yoluyla Arındırılması

İhracat ve ihraç kayıtlı satışlardan dolayı yüklenilen veya tahsil edilmeyen KDVleri 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.²⁸⁶ İndirim yoluyla iade işlemlerinde ayrıca KDV iadesinin Devredilen

²⁸⁵ Tolu, Kırıktaş, a.g.e., s. 222-223

²⁸⁶ Argun, a.g.e., s. 22-23

KDV olarak kullanabilme konusunda da tercihte bulunma olanağı sağlanmış bulunmaktadır.²⁸⁷

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

4.3.3. 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.

4.3.3.1. Mahsup yoluyla iade

Katma Değer Vergisi iade alacağının hak sahibinin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) 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 SSK prim borçlarına mahsup yapılır.²⁸⁸

²⁸⁷ Aynı, s. 24

²⁸⁸ 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, Resmi Gazete, 24592; 23.11.2001 I/1.1. bölümü

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.²⁸⁹

- 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

4.3.3.2. Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan nakden iadeler

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 milyar liradır. Buna göre 4 milyar 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.²⁹⁰

- 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

²⁸⁹ Aynı, I/1.1.3. bölümü

²⁹⁰ Aynı, I/1.2 bölümü

beyannamelerinin teyidinin alınması halinde cari döneme ait teyit beklenmeden ancak onaylı veya özel faturaların teyidinden sonra yerine getirilir.

4.3.3.3. Yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iadeler

İnceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade için yukarıda belirlenmiş olan limit dahilinde 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.²⁹¹

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 teminat²⁹² 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

²⁹¹ Aynı, I/1.2 bölümü

²⁹² Amme Alacaklarının Tahsil Usulu 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 varakalarınınca müstesniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar, şahsi kefalet gösterilebilmektedir.

Şirketlerinde %4'dür. Buna göre imalatçı ve imalatçı ihracatçıların taşımaları gereken şartlar aşağıda sıralanmıştır.²⁹³ Buna göre bu işletmelerin;

- Sanayi siciline kayıtlı bulunmaları
- Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 80 milyar lirayı aşması,
- Sahip olduğu amortisman tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin noter onayları ve numaraları ile kaç yıldır amortisman tabi tutulduğunun kapasite raporlarında açıkça belirtilmesi,
- İmalat işinde bizzat 20 veya daha fazla işçi çalıştırmaları gerekmektedir.

Dış Ticaret Sermaye Şirketleri, Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin taşımaları gereken şartlar ise aşağıdaki gibidir.²⁹⁴

- 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 belgeler²⁹⁵ 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

²⁹³ 84 Seri No lu KDV Genel Tebliği, I/2.1.2.2.2 Bölümü

²⁹⁴ Aynı, I/2.1.2.2.1 Bölümü

²⁹⁵ Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tanımı 84 seri nolu KDV genel tebliğinin II. Bölümünde yapılmıştır. Buna göre gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem veya durumu içerik veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir.

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.²⁹⁶

4.4. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV Uygulaması

Bir malın satılmasından sonra, istenilen nitelikte olmadığıının anlaşılması, malların zamanında pazara ulaşmaması, 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 gelebilir.²⁹⁷ 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.²⁹⁸ 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 yapılabilir.²⁹⁹ 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.

300

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

²⁹⁷ Erol Çember, "İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde, KDV İadesi ve Mahsup İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar", *Vergi Sorunları*, Sayı 115, (Nisan 1998), s. 34-35

²⁹⁸ Salim Arslanhan, "İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Durumunda KDV Uygulaması", *Vergi Sorunları*, Sayı 98, (Kasım 1996), s. 43

²⁹⁹ Çember, a.g.e., s. 36

³⁰⁰ Aynı, s. 36

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 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.³⁰¹

4.5. KDV İade Taleplerinin YMM Tarafından İncelenmesi

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.³⁰²

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.³⁰³

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 yanısıra, ihracat istisnasından

³⁰¹ Arslanhan, a.g.e., s. 44

³⁰² Eren Vcske, "İhracatta KDV İstisnası ve Buna Bağlı İade İşlemlerinde YMM Uygulamalarına Tabi olan Alıcı veya İhracatçıların Müteselsil Sorumlulukları", *Vergi Sorunları*, Sayı 146, s. 49-50

³⁰³ 20 Seri No lu SM, SMM, YMM Genel Tebliği, *Resmi Gazete*. 22559; 2/19/1996, A/4 Bölümü

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 belgelerinde yer alan bilgilerin de doğruluğu araştırılır ve belgelere ilişkin bilgilere raporda yer verilir.³⁰⁴

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 yapılır³⁰⁵;

- 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, tasdiğe 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.

³⁰⁴ I seri No lu SM, SMM, YMM Genel Tebliği Resmi Gazete. 20437; 2/18/1990, C Bölümü.

³⁰⁵ Aynı, D Bölümü.

- Belgelerin hukuki geçerliliği saptandıktan sonra, ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanarak tasdik işlemi yapılır.

İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumludurlar.³⁰⁶

İadesi talep edilen Katma Değer Vergisinin doğruluğunu tespit etmek için yeminli mali müşavirlerce yapılacak karşıt incelemeler ve inceleme sonuçları tasdik raporunda yer alır.³⁰⁷

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.³⁰⁸

³⁰⁶ 8 Seri No lu SM, SMM, YMM Genel Tebliği, 21553; 4.15.1993, D bölümü

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

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

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu haller ile benzeri diğer şüpheli durumlarda yeminli mali müşavirler 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 taktirde yapılan karşıt inceleme ile ilgili sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire ait olacaktır.³⁰⁹

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.³¹⁰

20 Seri nolu 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 vurgulanmıştır³¹¹

³⁰⁹ Aynı, II./2. bölüm

³¹⁰ 20 seri No lu SM, SMM, YMM Genel Tebliği A/2. bölüm

³¹¹ Aynı, A/3 bölüm

Ayrıca yeminli mali müşavirlerle muvazaalı sözleşme düzenleyenlerin KDV iadelerini yeminli mali müşavir tasdik raporu ile talep etmeleri mümkün değildir.³¹² Bu tür iade talepleri Maliye Bakanlığının merkezi denetim elemanları tarafından düzenlenecek inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.³¹³

³¹² 18 seri No lu SM, SMM, YMM Genel Tebliği, Resmi Gazete. 22359; 30.07.1995, IV/A bölümü

³¹³ Usta, "İhracat istisnasından", s. 67

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE FARKLI ŞEKİLDE FAALİYET GÖSTEREN İKİ AYRI ARACI İHRACAT ŞİRKETİNİN İHRACAT FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN İNCELENMESİ

1. AMAÇ VE KAPSAM

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye’de faaliyet gösteren aracı ihracat şirketlerinin ihracat ile ilişkili işlemlerinin muhasebeleştirilmesi incelenecektir. Bu nedenle uygulama çalışması yapılmadan önce Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracat Daire Başkanlığındaki yetkililer ile görüşülmüş ve yapılacak uygulama ile ilgili olarak uygun olacak şirketler belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan bu görüşmeler sonucunda Türkiye’de faaliyet gösteren aracı ihracat şirketlerinin iki farklı şekilde ihracat işlemlerini gerçekleştirdikleri saptanmış ve uygulama çalışmasında her iki türdeki işleyiş şeklinin de incelenmesine karar verilmiştir.

Türkiye’de aracı ihracat şirketi konumunda olan birinci gruptaki şirketler, çalışmanın özellikle ikinci bölümünde değinilen faaliyetleri gerçekleştiren şirketlerdir. Dolayısıyla bu şirketler malı imalatçıdan satın alıp, kendi ihraç fiyatını belirlemekte, ürün için pazar araştırması ve tanıtım yapmakta ve ihracat işlemlerini bizzat kendisi yürütmekte; başka bir ifadeyle aktif ihracat yapmaktadırlar. Ancak bu şekilde faaliyet gösteren aracı ihracat şirketlerinin sayısının parmakla gösterilecek kadar az olduğu belirlenmiştir. Ankara’da faaliyet gösteren OSP (OSTİM Spare Parts) Dış Ticaret A.Ş., bu gruba giren şirketlerin ihracat faaliyetlerine örnek olması nedeniyle seçilmiştir ve aktif ihracat örneği olarak uygulama çalışması kapsamına alınmıştır. Şirketin ihracat faaliyetleriyle ilgili işlemlerinin muhasebeleştirilmesinin incelenmesinde şirket genel müdürü ve muhasebe müdürü ile görüşülmüş ve şirketin ilgili belgelerinden ve muhasebe kayıtlarından yararlanılmıştır.

Türkiye’de faaliyet gösteren diğer gruptaki aracı şirketler ise, malı imalatçı ya da tedarikçiden imalatçının belirlemiş olduğu ihraç fiyatı üzerinden kaydı olarak satın

almakta ve ihracat işlemlerine fiili olarak katılmamaktadır. Pasif ihracat yapan bu şirketlerin sayısının aracı şirketler arasında çoğunluğu temsil etmesi nedeniyle, pasif ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi işlemlerinin de uygulama çalışmasına katılmasına karar verilmiştir. Bu şekilde faaliyet gösteren şirketlerden İzmir’de bulunan EGS Dış Ticaret Anonim Şirketi’nin ihracat faaliyetleri pasif ihracat örneği olarak seçilmiştir. Bu amaçla şirketin kambiyo sorumlu genel müdür yardımcısı ve muhasebe şefi ile görüşülmüş ve şirketin ilgili belgelerinden ve muhasebe kayıtlarından yararlanılmıştır.

EGS Dış Ticaret Anonim Şirketinde uygulama yapıldıktan sonra bu şirketin de iştiraki olduğu EGSBANK 9 Temmuz 2001 tarihinde Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na devredilmiştir. Bu karardan sonra EGS holdingde bulunan tüm şirketlerle beraber EGS Dış Ticaret Anonim Şirketi’nin tüm mal varlıkları üzerinde ihtiyati haciz kararı alınmış ve Kasım 2001’de bu şirketin ihracat faaliyetleri durdurulmuştur. Ancak, uygulama çalışmasının bu karardan çok daha önce yapılmış olması, EGS Dış Ticaret Anonim şirketinin faaliyetleri nedeniyle diğer şirketlere örnek olan sektöründeki ilk ve en büyük kuruluş olması ve bu şirketin faaliyetlerinin durdurulmuş olmasının çalışmanın özüne olumsuz bir etkide bulunmayacağı görüşüyle bu şirketin aracılı ihracat faaliyetlerinin ve muhasebe işlemlerinin çalışmaya katılmasına karar verilmiştir.

2. OSP DIŞ TİCARET A.Ş.

2.1. İşletmenin Tanıtımı

Dünyada yaşanan çeşitli endüstri alanlarındaki hızlı değişimler sonucunda iş makineleri ve yedek parçaları üretimi ülkelerde büyük bir kalkınma alanı olarak kabul edilmektedir. Türkiye’de 1950’li yıllarda tamamıyla ithal edilen iş makineleri, bulunduğu sektör içerisinde dünya pazarlarına hakim firmalar tarafından kontrol edilmekteydi. O yıllarda Türkiye pazarına hakim olan İtalyan FIAT ALLIS iş makineleri bu saltanatını 1970’li yıllara kadar sürdürmüş, daha sonra bakir bir pazar olarak görülen Türkiye pazarına CAT ve VOLVO iş makineleri girmiştir. Bunun yanında yurt içinde artan iş makineleri sayısına paralel olarak yedek parça ihtiyacının ithal edilme zorunluluğu ve bunların maliyetlerinin fazla olması nedeniyle, Türkiye’de

iş makineleri yedek parça yan sanayisinin kuruluşunun ilk adımları atılmıştır. 1980'li yıllarda pazara HITACHI, KOMATSU, JCB, EDER, KAWASAKI, SAMSUNG, SUMIMOTO gibi firmaların girmesiyle pazar iyice genişlemiş ve artan alternatif yedek parça ihtiyacına paralel olarak yan sanayisi de gelişim göstererek günümüze kadar gelmiştir. Dolayısıyla bu sektörde yer alan Türk ürünleri dünya pazarlarında giderek daha iyi bir konuma sahip olmaya başlamışlardır.

Türkiye'deki iş makineleri ve yedek parçalarının imalatçıları olan firmalar üretim kalitesi, ucuz ve verimli işçilik sayesinde pazardaki paylarını arttırmaktadırlar. Ancak bu firmalar kendi hedeflerine ulaşmakla beraber bu hedeflerinin sınırlı olduğu söylenebilir. Bundan dolayı bu imalatçılar kendi kaynaklarını ve uzmanlarını bir araya getirerek OSP (Ostim Spare Parts) adı altında birleştirmeye karar vermişlerdir. OSP İş Makineleri Yedek Parça Dış Ticaret A.Ş., 18.09.1997 yılında Ankara-Ostim Sanayi bölgesinde toplam 22 iş makineleri yedek parça üretici ortaklarıyla faaliyetlerine başlamış ve 25.12.1997 tarihinde ise Sektörel Dış Ticaret Şirketi unvanını almıştır. Şirketin sermayesi 200.000.000.000 liradır. Şirketin organizasyon şeması Şekil 3'de gösterildiği gibidir.

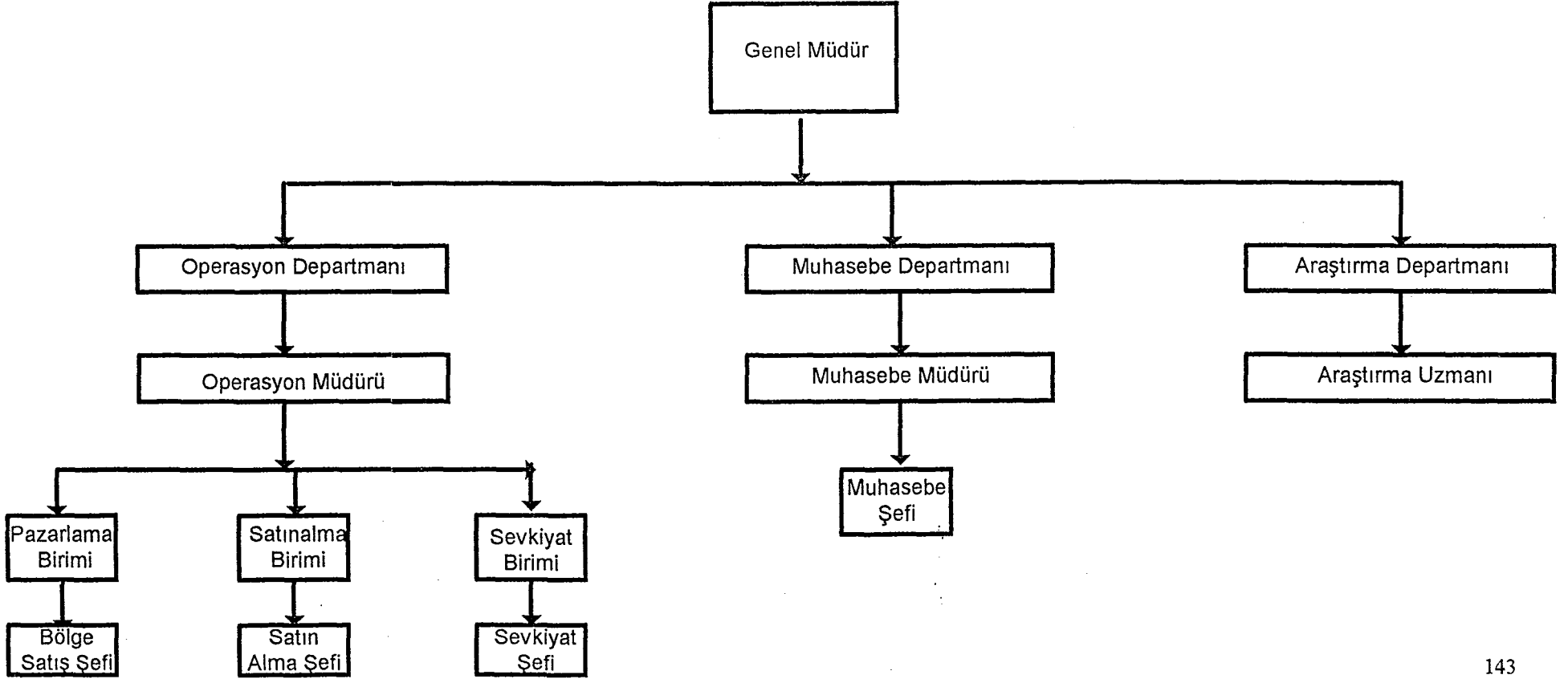
Kuruluş amacı dünya çapında iş makineleri yedek parça konusunda oluşan açığı alternatif yedek parça sunarak kapatıp, Türkiye'ye döviz kazandırıcı hizmette bulunmaktır. Bu sayede OSP'nin üyeleri pazardaki güçlerini arttırabilmekte ve müşterilerine daha yüksek kalitede daha uygun fiyat ve garanti sunabilecek konuma ulaşabilmektedirler.

Şirket, ihracat faaliyetlerine 1998 yılının ikinci yarısında başlamasına ve sektör bazında oldukça zor bir grupta olmasına rağmen 2001 yılı ortalarına kadar yaklaşık 3.000.000 ABD Doları ihracat gerçekleştirmiştir. OSP 23 ülkeye ihracat yapmaktadır; ancak bu ülkelerin arasında ABD birinci sıradadır. Şirket, halihazırda Caterpillar, Komatsu, Hitachi, ve Volvo BM markaları gibi dünya markaları ve diğer makine markalarına yönelik ürün gruplarını ihraç etmektedir.

OSP'nin ortağı olan 21 firma ile faaliyet kolları ise Tablo 2 deki gibidir.

Tablo 2. OSP Dış Ticaret A.Ş. 'nin Ortaklarının Dağılımı

OSP Üye adı	Bulunduğu İ	Faaliyet Konusu
KTS Ltd Şti	Ankara	Kontrol Kabloları İmalatı
Özgen Makine Ltd	Ankara	İş Makineleri Yedek Parça İmalatı
Yımsan Ltd. Şti.	İstanbul	İş Makineleri Yedek Parça İmalatı
Metsan Ltd. Şti.	İstanbul	Özel Çelik Keçe İmalatı
Esmaksan Ltd.	Ankara	Şanzıman, Tork Yedek Parçaları İmalatı
Assan Ltd. Şti.	Ankara	İş Makineleri Yedek Parça İmalatı
Seçkin Makine Ltd.Şti.	Ankara	İş Makineleri Yedek Parça İmalatı
Pres Conta Ltd.	Ankara	Conta ve Balata İmalatı
Üstünel Eksoz Ltd.	Ankara	Eksozst ve Susturucusu İmalatı
Ostim Vakfi	Ankara	Ostim Sanayisi Vakfi
Yalçın Akü	Ankara	Akü İmalatı
Dü El San. Ltd.	Samsun	Elektromekanik Parçaları İmalatı
Tibet Makine Ltd.	İzmir	Excavator Kule Çevirme Dişlisi İmalatı
Mastaş A.Ş.	İzmir	Backhoe Loader İş Makinesi İmalatı
Yıldırım Hidrolik	İstanbul	Hidrolik Silindir ve Parçaları İmalatı
Jamaş A.Ş.	Ankara	Jant İmalatı
Aksu Hidrolik	Ankara	Hidrolik Hortum ve Rakor İmalatı
Las Zırh A.Ş.	İstanbul	İş Makineleri ve Lastik Koruyucu Zinciri İmalatı
Cayak Ltd	İstanbul	Hidrolik Keçe İmalatı
İKS	Ankara	Kauçuk Lastik Takoz İmalatı
Dinçmaksan Ltd	Ankara	İş Makineleri Yedek Parça İmalatı



Şekil3: OSP Dış Ticaret A.Ş'nin Organizasyon Şeması

OSP'nin temsil ettiği ürün grubunun üreticileri Türk ulusal pazarının %60'ını kontrol gücüne sahip bulunmaktadır. Şirketin ortakları aynı zamanda Türkiye'deki yedek parça imalatçılarından da oluşmakta ve bu imalatçılar da pazarda %80 pazar payına sahip konumda bulunmaktadır. OSP'nin ortağı imalatçı firmalar imal etmiş oldukları ürünlerin %60'ını OSP aracılığıyla ihraç etmektedirler.

2.2. OSP Dış Ticaret A.Ş.'de İhracat İşlemlerine İlişkin Faaliyetler ve Muhasebeleştirilmesi

OSP, ürünlerine yönelik pazar araştırması yapmakta, elde ettiği sonuçlara bağlı olarak ithalatçı ile anlaşmayı yapmaktadır. Ancak çalıştığı sektör, iş makinesi yedek parçası olduğu için tanıtım faaliyetlerinde bulunmamaktadır. İhraç edilecek malı imalatçıdan kendisi satın alıp kendi ihraç fiyatını oluşturmakta ve aldığı bu malı doğrudan kendisi ihraç etmektedir. Ayrıca yurt dışından OSP'ye bir sipariş geldiği zaman fiyat ve parça bazında en uygun parçayı imal eden imalatçı ortakları arasında bu siparişi paylaşmaktadır.

OSP'de ihracat faaliyetleri en baştan itibaren ele alındığında bu faaliyetlerin aşağıdakilerden oluştuğu görülmektedir:

- Fiilen alıcı bulmak,
- Fiilen dış pazar araştırması yürütmek,
- Satış anlaşmasını yapmak,
- İhracat prosedürlerini yerine getirmek,

Nakliye,

Gümrükleme

Sigorta

Bankacılık İşlemleri vb.

2.2.1. Pazar Araştırması

OSP çeşitli ülkelere ihracat olanaklarını değerlendirmek ve mevcut pazarlardaki ihracat payını arttırmak amacıyla pazar araştırması yapmaktadır. Pazar araştırması yapılan ülkelerin başında ise ABD gelmektedir.

Türkiye'nin ABD ile ihracatında özellikle 1980'li yıllarda tekstil ve tütün çok önemli yer tutarken, son yıllarda sınırlı da olsa sektör ve mal çeşitlendirmesi başlamış bulunmakta ve özellikle iş makinesi yedek parça ihracatının artış trendi göstermeye başlamıştır. Dünyada otomotiv ve yedek parça konusunda en büyük ithalatı yapan ülke ABD'dir. ABD'nin bu konudaki yıllık ithalatı ise yaklaşık 20 milyar Dolardır. Bu rakam tüm dünyanın ithalatının %20 lik bir kısmını oluşturmaktadır. Diğer taraftan Türkiye'nin otomotiv yan sanayi ihracatının %35 lik kısmını ise iş makineleri yedek parçaları oluşturmaktadır. Bu durumu OSP açısından avantaj olarak gören yetkililer ABD ile ihracatı artırma yollarını araştırmaya başlamışlar ve bu ülke için pazar araştırması çalışması yapmışlardır.

Pazar araştırması çalışmalarını masa başı araştırma ile başlatan firma yetkilileri, öncelikle iş makineleri yedek parça dış ticareti ile ilgili verileri derlemiş ve hedef pazar ABD ülke profili ve dış ticaret verileri incelenmiştir. Ayrıca ABD'deki müşteri adaylarından pazar hakkında bilgi almış, ve geçmişten gelen bilgi birikimleriyle ve yurt içi kurumlarından sağladıkları bilgileri derleyerek ABD ve Türkiye'nin ticari ilişkileri analiz edilmiştir. Buna göre, Türkiye'nin ABD'ye ihracatında tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin yaklaşık %42 lik pay , %12 lik payla tütün, %5.4 lük payla demir çelik ürünleri, gıda maddeleri, madenler, mücevherat, el dokuması yün halı, çimento, deri eşya, buzdolabı, %4.5 lik payla ise otomotiv yan sanayi ihracatının izlediği belirlenmiştir. 1980'li yıllarda ihracatta tekstil ve tütünün çok önemli bir yer tutmasına karşılık son yıllarda sınırlı da olsa sektör ve mal çeşitlendirmesinin başlamış olduğu ve özellikle iş makineleri yedek parça ihracatının artış trendi göstermeye başladığı saptanmış ve şirket olarak bu yüzdelik dilimden daha fazla pay almak ve %4.5 lik dilimi yükseltmek hedeflenmiştir. Ayrıca iş makineleri yedek parça konusunda sadece ihraç edilecek ürüne göre sadece bir takım normal vergilerin alınması, bunun dışında herhangi bir ekstra vergi alınmaması şirket açısından bir avantaj olarak görülmüştür. Elde edilen masa başı verileri ışığında bir rapor hazırlanmıştır. Raporun içeriğinde

Türkiye’de iş makineleri ve yan sanayi durumu, dünyada dış ticareti, ABD’deki yedek parça durumu, pazar koşulları incelenmiş ve Amerika’ya dış ticaret konusunda dikkat edilmesi gereken hususlar çıkartılmış ve alan araştırmasında bu hususlar kullanılmıştır.

Yapılan bu araştırmalar ve elde edilen bilgiler ışığı altında çalışmayı derinleştirmek amacıyla alan araştırması yapılmasına karar verilmiş ve ABD pazarına gidilmiştir. Bu seyahat sırasında önceden belirlenmiş olan firmalarla görüşülmüş ve daha fazla ihracat için nelerin yapılması gerektiği yüz yüze yapılan görüşmelerle belirlenmeye çalışılmıştır. Bu görüşmeler sonucunda avantaj ve dezavantajlar değerlendirilerek Amerikan firmalarıyla ihracat konusunda işbirliğine gidilmesine karar verilmiş ve ilk siparişler alınmıştır.

2.2.2. Pazar Araştırması Giderleri

OSP ‘nin pazar araştırmasına yönelik giderleri ulaşım, konaklama, numune, haberleşme giderlerinden oluşmaktadır.

Alan araştırması için ABD seyahati 9.10-19.10.2001 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Seyahate giden kişi şirketin Amerika bölge sorumlusudur ve yabancı uyrukludur. Seyahat Ankara’dan Los Angeles’a ve New York’a gidiş ve ülke içinde çeşitli bölgelerde yapılacak ülke içi toplu taşıma ile New York’tan Ankara’ya dönüş uçak ücretlerinden oluşmaktadır. Bu ulaşım giderleri şirket tarafından 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabının yardımcı Hesabı olan Çeşitli Giderler’in altında Yurt dışı Seyahat Giderleri alt hesabında muhasebeleştirilmektedir.

ABD seyahati boyunca oluşan konaklama giderleri ise otellerden alınan faturaların üzerinde yazılan tutarların fatura tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi sonucu bulunacak tutar olarak hesaplanmaktadır. Konaklama maliyetleri de ulaşım maliyetleri gibi 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabının yardımcı Hesabı olan Çeşitli Giderler’in altında Yurt Dışı Seyahat Giderleri adlı alt hesapta muhasebeleştirilmektedir.

Pazar araştırması sırasında yurt dışına götürülen numuneler ise stok hesabına kaydedilmiş olan tutar üzerinden 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabının yardımcı hesabı olan Çeşitli Giderler’in altında Numune Giderleri adlı alt hesapta muhasebeleştirilmektedir.

Ancak hedef ülke ile kurulan bağlantılar nedeniyle oluşan haberleşme giderlerinin şirketin döneme ilişkin diğer yurt içi haberleşme giderleri ile birlikte 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabının altında yer alan Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 'in altında Haberleşme Giderleri olarak kaydedildiği görülmektedir. Bu durumda pazar araştırması sırasında oluşan haberleşme giderlerinin ayrı olarak gösterilmediği saptanmıştır.

Pazar araştırması ile ilgili olarak yurt dışına giden şirket görevlisi yabancı uyruklu olduğu için pazar araştırması için herhangi bir tercüme gideri oluşmamıştır. Ayrıca gidilen ülkeden herhangi bir doküman alınmadığı için bu konu ile ilgili bir gider de oluşmamıştır. Çalışılan iş kolu ile ilgili olarak hedef ülkede bir anket de yapılmadığı için anket ile ilgili bir gider de söz konusu olmamıştır.

2.3. OSP'ye Mal Teslimleri

İmalatçıdan ürün satın alınması işlemleri OSP ile imalatçı arasında imzalanmış olan sözleşmeye göre yürütülmektedir. Sözleşmede yer alan ve imalatçı ile OSP arasında uygulanan mal alışını ile ilgili uygulamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İmalatçı imal ettiği tüm ürünler için OSP'ye liste halinde bir teslim süresi vermekte, OSP eldeki bilgilere göre vereceği siparişlerde, imalatçıların vermiş olduğu teslim süresini göz önünde tutmaktadır.
- OSP'nin imalatçıya vermiş olduğu siparişin teslim tarihini imalatçı 2 gün içinde imzalı ve kaşeli olarak teyid etmektedir.
- OSP tarafından imalatçıya siparişi verilen tüm parçaların orijinal parça ölçülerine sahip olması, orijinal parça numaralı veya etiketli olması gerekmektedir.
- Sipariş verilen parçaların imalatında her türlü kalite kontrol ve muayene işlemleri imalatçı tarafından yapılmakta, OSP'ye ürün tesliminden sonra ürün üzerinde teknik konularda meydana gelecek olan hatalardan ve artı masraflardan imalatçı sorumlu olmaktadır.
- İmalatçı tüm parçaları ambalajlı olarak teslim etmektedir. İmalatçı tarafından imal edilen parçaların küçük olanları karton kutulu olarak veya havalı naylona

sarıllı olarak ambalajlanmakta, büyük ve ağır parçalar ise tahta sandık ile ambalajlanmaktadır. Bu tür karton, havallı naylon ve ahşap olarak yapılacak ambalajlamadan doğan masraflar imalatçı tarafından karşılanmaktadır.

- Kesin siparişi verilen ürünlerden boyanması ve yağlanması gereken parçalar imalatçı tarafından önceden belirlenmiş marka boya ile boyanmakta, ve yağlanmaktadır.

- Siparişi verilen ve teslim tarihinde teslim edilecek olan ürünler imalatçı tarafından son kontroller yapıldıktan sonra ve boyanmadan önce OSP yetkilisi tarafından kontrol edilmekte, onaylandıktan sonra tedarikçi boyama ve ambalajlama işlemine geçmektedir.

- OSP tarafından imalatçıya verilen siparişte, teslimat OSP'nin depolarına yapılmaktadır. Nakliye bedeli Ankara içindeki imalatçılar için imalatçıya, diğer illerden yapılacak teslimatlarda ise OSP'ye ait olmaktadır.

- OSP'nin imalatçılara vermiş olduğu kesin sipariş, ürünü ihraç ettiği firma tarafından iptal edilirse, OSP imalatçının vermiş olduğu teslim süresinin %25'i gibi bir zaman diliminde imalatçıya verdiği kesin siparişi iptal etme hakkına sahip bulunmaktadır.

- OSP tarafından siparişi verilen ve OSP'ye zamanında teslim edilen ürünler için kesilecek faturada uygulanacak kur, fatura tarihindeki TCMB döviz alış kurudur. İşletmenin imalatçıdan almış olduğu mala ilişkin tutar fatura tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden ABD Dolarına çevrilmektedir. Fiyatlama bu tutar üzerinden yapılmaktadır.

OSP, İhraç edilecek malı imalatçıdan en fazla 60 gün vadeli olarak almaktadır. Malı satın alırken fatura tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden kayıt yapılmaktadır. Yani imalatçı ile mal bedeli konusunda yabancı para üzerinden anlaşma yapılmakta, ancak muhasebede fatura tarihindeki döviz alış kurunun TL'ye çevrilmesi sonucu bulunan tutar üzerinden kayıt yapılmaktadır. Malın satıcıdan teslim alınması sırasında aşağıdaki gibi kayıt yapılmaktadır:

153. TİCARİ MALLAR HS

153.01 Stok Malzemeleri

153.02.001.01 Vergiye Tabi Alışlar

191 İNDİRİLECEK KDV HS

191.01. İndirilecek KDV

320 SATICILAR HS

320.01.002 (Z) Şirketi

Şirket ihraç edilecek malı KDV ödeyerek satın almakta ve ihracat işlemlerinden sonra KDV iadesi talep etmektedir. İşletmenin ihraç kaydıyla mal alışları ise çok nadir olmaktadır; bu tür alışlarla ilgili KDV iadeleri ise, imalatçı firmaya ait olmaktadır.

2.4. İhracata Yönelik Fiyatlandırma

İmalatçıdan malı teslim alan şirket, ihraç fiyatını kendisi belirlemektedir. OSP'nin uyguladığı fiyat ithalatçı firmanın aldığı miktara göre değişmektedir. Başka bir ifadeyle peşin satışlarda ve yüklü miktarlardaki satışlarda fiyattan indirimler söz konusu olabilmektedir. Ayrıca işletmenin uygulamış olduğu fiyat ülkeden ülkeye de farklılık gösterebilmektedir.

İmalatçıdan malı satın alan işletme bu mala %30 kâr marjı koyarak ihraç fiyatını belirlemektedir. Ancak bu %30'luk kâr marjının içerisinde nakliye, gümrükleme, sigorta, kira bedeli, elektrik gideri, çalışanların ücretleri, vb giderler de yer almaktadır. Sonuçta mal üzerinden kalan net kâr marjı yaklaşık %10 civarına düşmektedir. Yukarıda sayılan genel giderler ise sabit bir oran üzerinden ürünlerin maliyetine dağıtılmaktadır.

Paketleme işlemlerini imalatçı yapmakla beraber OSP'nin de paketleme ve etiketleme yapması gerekebilir. Bu durumda paketleme giderleri OSP'ye ait olmaktadır.

Şirketin ihracat teslimleri ile ilgili olarak uyguladığı genel kural bulunmaktadır. Buna göre 15.000 Dolara kadar olan teslimlerde teslim şekli olarak FOB, 15.000 Doları aşan teslimlerde ise CIF teslim şekli olarak uygulanmaktadır. Bu durumda FOB ve CIF fiyatın belirlenmesi aşağıdaki gibi olmaktadır:

İmalatçının teslim fiyatı
 + OSP'nin kârı
 + İhracata yönelik paketleme, etiketleme, işaretleme giderleri
 + Yükleme yerine kadar yurt içi nakliye gideri
 = FOB Fiyat
 + İthalatçı ülkeye nakliye gideri
 + Sigorta gideri
 = CIF Fiyat

2.5. OSP'de İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

OSP, ihracat işlemleri ile ilgili olarak en fazla mal mukabili ödeme yöntemini kullanmaktadır. Ancak ithalatçı ile ilk defa çalışılıyorsa şirket açısından güvenli olduğu için peşin ödeme yöntemi ya da akreditifli ödeme yönteminin kullanılması tercih edilmektedir. Ancak bu ödeme yöntemlerinin kullanımı çok nadir olmaktadır.

Bilindiği gibi mal mukabili ödeme yönteminde alıcıya satıcının sonsuz bir güveni söz konusudur. Bu ödeme şekli temel olarak önce malın sevk edilmesi, sonra da paranın tahsil edilmesi esasına dayanmaktadır. Dolayısıyla OSP'nin müşterilerinin genellikle sürekli çalıştığı ithalatçı şirketler olması nedeniyle bu ödeme yöntemini seçtiği görülmektedir.

Mal mukabili ödeme şeklinin işleyişinde önce, ihracatçı çıkış gümrüğünde gerekli işlemleri tamamladıktan sonra sevk belgelerini ithalatçıya gönderir. İthalatçı ise, sevk belgelerini gümrüğe ibraz ederek malı gümrükten çeker ve daha sonra ithalatçının bankasına mal bedelini yatırır. İthalatçının bankası ise aracı bankaya parayı havale eder.

OSP tarafından ihraç edilen parçaların kayda alınmasında parçaların gümrük hattını geçtiği tarihte onaylanmış olan gümrük çıkış beyannamesinin üzerinde yer alan döviz

kuru esas alınmaktadır. Dolayısıyla muhasebe kayıtlarında satış hasılatına ilişkin kayıt gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki döviz kuru esas alınarak yapılmaktadır. Amerika'da bulunan müşteriye malların gönderilmesi durumunda aşağıdaki gibi kayıt yapılmaktadır:

120. ALICILAR HS.

120.02.006 American X Firması

601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS

601.01.012 A-344 İhracatı

İhracat işlemi ile ilgili olarak malların gümrüklenmesi sırasında gümrük komisyoncusuna belirli bir ücret ödenmektedir. Gümrük komisyoncusu gümrük beyannamesinin doldurulması, ihraç edilen eşyanın ve evrakların muayenesinin yapılması vb şekilde sıralanabilecek işler karşılığında şirketle daha önceden yapmış olduğu anlaşmaya dayalı bir ücret almaktadır. Komisyoncunun aldığı ücret, muayenesini yaptığı araç sayısı üzerinden olmaktadır. Gümrük komisyoncusunun kestiği faturaya dayalı olarak OSP aşağıdaki kaydı yapmaktadır:

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ HS

760.10.011.04 Gümrükleme Giderleri -X Gümrükleme Ltd. Şti.

320 SATICILAR HS

320.02.B01 (X) Güm. Ltd. Şti

Malın ihraç edilecek ülkeye gönderilmesi ile ilgili olarak OSP nakliye şirketleri ile anlaşmakta ve nakliye bedelini kendisi ödemektedir. Nakliye bedeli ise nakliye şirketi tarafından metreküp üzerinden belirlenmektedir. Dolayısıyla ihraç edilecek malın toplam metreküp değeri üzerinden nakliye şirketi fatura kesmektedir.

Fatura eğer yabancı para cinsi üzerinden kesilmişse faturanın kesildiği tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilip kayıt yapılmaktadır. Nakliye faturası geldiğinde aşağıdaki gibi kayıt yapılmaktadır:

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ

760.10.003.01 Nakliye Gideri

193 İNDİRİLECEK KDV HS

320 SATICILAR HS.

320.02.T08 (T) Nakliye Şirketi

Şirketin yurt dışı satışları 30-60-90 gün vadeli olarak yapılmaktadır. Dolayısıyla mal bedelleri bu süreler içerisinde OSP adına gelmektedir. Bankaya gelen mal bedeli üzerinden şirketin bankası kendi komisyonunu kestikten sonra geriye kalan tutarı şirketin bankadaki cari hesabına aktarmaktadır. Ayrıca malın bedelinin geliş tarihi ile satış kaydının yapıldığı tarih arasında oluşan kur farkları da dikkate alınarak satış hasılatına dahil edilmektedir. Bu durumda yurt dışına gönderilen mallarla ilgili olarak sonradan gelen mal bedeli aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir:

102 BANKALAR HS

102.02.005 (X) Bankası...Şubesi

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

780.02 Komisyon Giderleri

780.03 Banka Hizmet Giderleri

120 ALICILAR HS

120.02.006 ...Firması

601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS

601.01.012 A 344 İhracatı..nolu Fatura İstinaden

Şirket, malın satın alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru üzerinden satıcıya borçlanmaktadır. Dolayısıyla yurt içi satıcılara olan bu borç dövizli bir borçtur ve bu mal bedeli teslim anında değil, ihracat bedelinin yurda getirilmesinden sonra satıcıya ödenmektedir. Dolayısıyla döviz kuru arttığı zaman ihracat şirketi borçlandığından daha fazla tutarı satıcıya aktarmış olmaktadır. Kayıtların TL cinsinden tutulması nedeniyle hem satıcının hem de ihracatçının kayıtlarında bir tutarsızlık oluşmaktadır. Bu nedenle OSP, kur farkından kaynaklanan kısım için mal alış faturasına ek olarak satıcıdan kur farkı faturası düzenlemesini istemektedir. Gelen bu faturaya bağlı olarak aşağıdaki kayıt yapılmaktadır:

656 KAMBİYO ZARARLARI HS

656.001 Kur Farkı

191 İNDİRİLECEK KDV HS

320 SATICILAR HS.

320.01.002 (Z) Şirketi

Ancak söz konusu dönemde döviz kurunda düşme olmuşsa, daha önce borçlanılan mal bedelinin imalatçı firmaya ödenmesi sırasında döviz kurundaki düşmelerden dolayı borçlanıldığı tarihe göre daha az tutarda borç söz konusu olacaktır. Bu durumda ise OSP tarafından imalatçı firmaya fiyat faturası kesilir ve aşağıdaki gibi kayıt yapılır:

320 SATICILAR HS

320.01.002 (Z) Şirketi

646 KAMBİYO KARLARI HS

391 HESAPLANAN KDV

Ayrıca, dönem sonu itibarıyla getirilmemiş mal bedeli varsa o günkü Merkez Bankası kuruna göre değerlendirilip, oluşan kur farkı ithalatçı firmanın hesabına ve OSP'nin Yurt Dışı Satışlar Hesabına kaydedilmektedir.

Malların yurt dışına gönderilmesinden sonra alıcı tarafından çeşitli nedenlerle kusurlu bulunan malları OSP'ye bildirmesi sonucunda, OSP kusurlu mallarla ilgili olarak ithalatçı firmaya Credit Note adı verilen bir fatura kesmektedir. Bu belgede kusurlu birimler ve değerleri yer alır. Bu kusurlu mallar için gerekli kaydın yapılması gerekir. Bildirilen bu kusurlu malların değeri işletme açısından satış hasılatını azaltan iskonto niteliğindedir ve aşağıdaki gibi kayda alınmaktadır:

611 SATIŞ İSKONTOLARI

611 Yurt dışı (Credit Note)

120 ALICILAR

120.02.006Firması

Her geçici vergi dönemi sonu itibarıyla yurtdışındaki her müşteri için yapılmış olan satışlarla ilişkili olarak OSP'nin kendi ortaklarından almış olduğu mallar değerleri üzerinden Satılan Mallar Maliyetine aktarılmaktadır. Dolayısıyla SMM her müşteri bazında hesaplanmaktadır.

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HS
 621.03 III. Dönem A445 İhr. Satılan Mal Maly. Hs
 153. TİCARİ MALLAR HS
 153.02.021.01 Vergiye Tabi Alışlar Satılan Mal Maly
 153.02.021.02 İhraç Kayıtlı Mal Alışları Satılan Mal. Maly.

2.6. KDV İadeleri

OSP imalatçı ortaklarından malı KDV ödeyerek satın almaktadır. Dolayısıyla KDV beyannamelerini kendi adına düzenlemekte ve ödediği KDV için iade almaktadır. İade alınacak KDV aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir:

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS
 136.01 Vergi KDV Alacakları Hs
 190 DEVREDEN KDV
 190.01 Devreden KDV 10/2001
 391 HESAPLANAN KDV
 391.01 Hesaplanan KDV
 391.02 Alış İadeleri KDV
 190 DEVREDEN KDV
 191.01 Önceki Dönemden Devreden KDV
 191 İNDİRİLECEK KDV
 191.01 İndirilecek KDV

Alınacak bu KDV iadesi daha işletmenin kendi vergi borcuna ve önceden mal alışı ile ilgili olarak borçlanmış olduğu ortaklarının vergi borçlarına mahsup edilebilmektedir. Bu durumda aşağıdaki kayıt yapılmaktadır:

320 SATICILAR HS
320.01.007 (Z) Şirketi K. Ver. Taksitlendirme
320.01.010 (Y) Şirketi K. Ver. Taksitlendirme
320.01.012 (X) Şirketi K. Ver. Taksitlendirme
320.02.U01 (V) Şirketi Taksitlendirme
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
360.01.001 Kurumlar vergisi III. Taksit
360.01.004 Fonlar III. Taksit
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS
770.05.001 Vergi Resim Harç III Taksit
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
136.01 Vergi KDV alacakları (X) şirketi
136.01 Vergi KDV alacakları (Y) şirketi
136.01 Vergi KDV alacakları (Z) şirketi
136.01 Vergi KDV alacakları (V) şirketi
136.01 Vergi KDV alacakları Kurumlar Vergisi

3. EGS DIŞ TİCARET A.Ş.

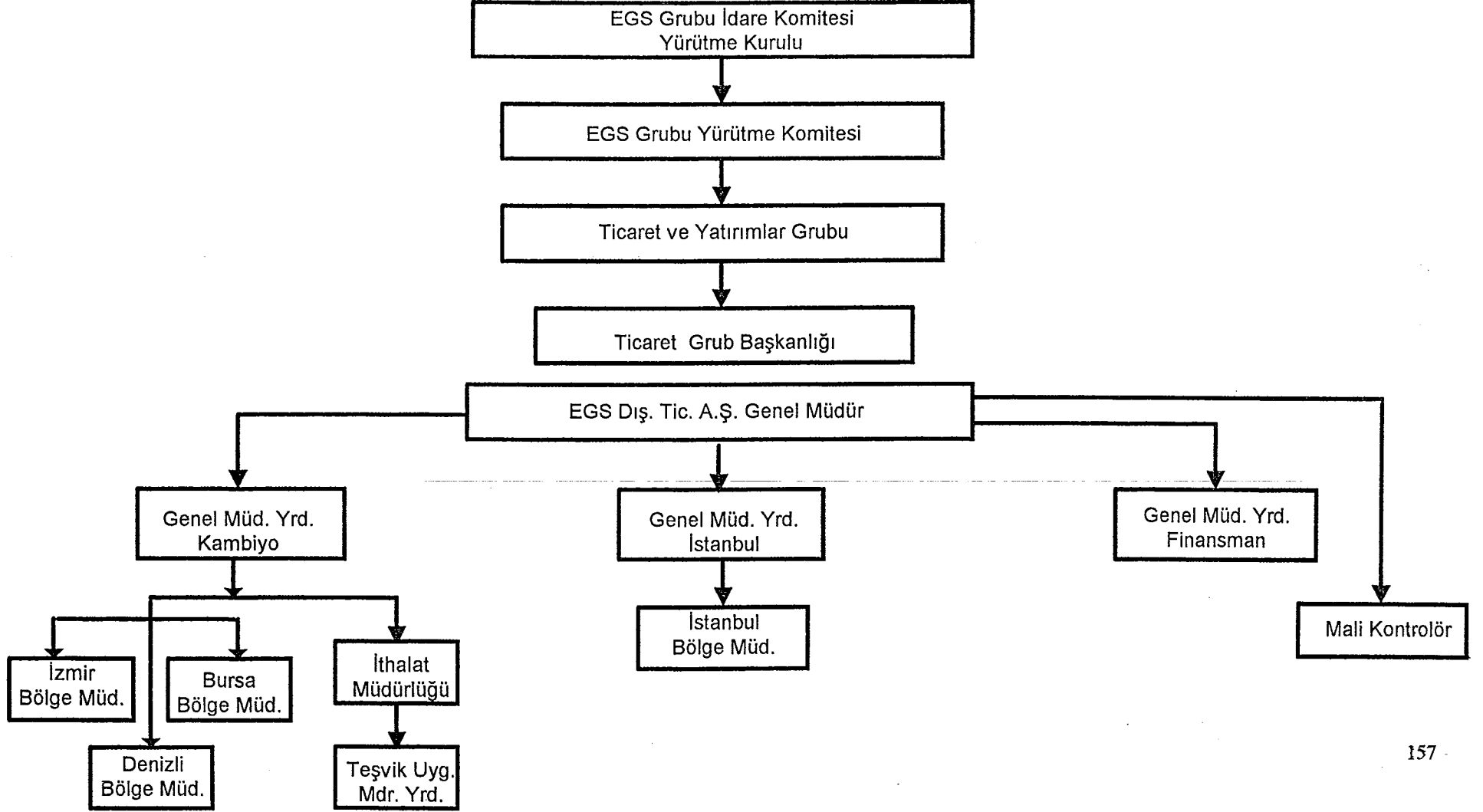
3.1. İşletmenin Tanıtımı

EGS Dış Ticaret A.Ş., uluslararası pazarlarda başarılı olabilmeyi amaçlayan Ege bölgesinde bulunan imalatçı ve ihracatçı firmaların bir grup profesyonel yöneticinin önderliğinde bir araya gelmesiyle 10.05.1993 yılında 28.7 milyar lira sermaye ile kurulmuştur. Kuruluş amacı tekstil imalatçı ve ihracatçıların uluslararası rekabette karşılaştıkları sorunların aşılmasıdır. Ayrıca üretim ve pazarlamaya yönelik hizmetleri etkin bir şekilde yürütebilmesi, ihracat ve ithalat prosedürlerini doğru ve hızlı bir şekilde yerine getirilmesi, KDV iadelerinin alınmasının hızlandırılması, ortaklarına çeşitli finansman araçlarının kullanılabilmesi ve izlenmesi, ihracat kredileri, devlet yardımları gibi ihracata yönelik teşviklerden yararlanılması hedeflenmiştir.

Şirketin ilk kuruluşunda çok ortaklı dış ticaret şirketi olan EGS Dış Ticaret A.Ş., 3 Ekim 1994 tarihinde Sektörel Dış Ticaret Şirketi statüsü almış ve daha sonra da belirli bir sermaye büyüklüğüne ulaşması nedeniyle de Dış Ticaret Sermaye Şirketi statüsüne geçmiştir.

Kuruluş yıllarında her türlü tekstil ürünleri imalat ve fason üretiminde imalatçı-ihracatçı 99 tekstil konfeksiyon işletmesi ile İzmir’de kurulan şirket daha sonra Denizli ve İstanbul, Bursa, Aydın, Uşak ve Manisa’daki bazı firmaları ortak olarak kabul ederek faaliyetlerini ulusal nitelikli bir dış ticaret şirketi konumuna ulaşmıştır. 2000 yılı sonu itibarıyla EGS Dış Ticaret A.Ş.’nin öz sermayesi 16.548.327.000.000 liradır ve ortak sayısı 460 civarındadır. Şirketin organizasyon şeması Şekil 4’de gösterildiği gibidir:

EGS Dış Ticaret’in ihracat alanında başarılı olması üzerine 1993 yılında hammadde ve yarı mamul tedariklerinde merkezi alımlarda ölçek ekonomisinden faydalanmak üzere EGS Egesser A.Ş. kurulmuş ve bir yıl içerisinde 130 milyon dolar ciroya ulaşarak Türkiye'nin en büyük tedarik şirketlerinden birisi haline gelmiştir.



Şekil 4: EGS Dış Ticaret A.Ş.'nin Organizasyon Şeması

EGS Grubu global misyonu çerçevesinde 1995 yılında EGS Yatırım Bank'ı kurmuştur. EGS Yatırım Bank, 1996 yılında mevduat izini alarak ticari banka statüsüne kavuşmuştur. EGSBANK'ın kurulmasının ardından EGS Grubu finans alanındaki yatırımlarına devam ederek hizmet yelpazesini genişletmiş ve EGS Finansal Kiralama, EGS Sigorta, EGS Factoring Forfaiting ve EGS Yatırım Menkul Değerler şirketleri kurulmuştur. EGS Grubu, 1996 yılının ilk yarısında ticari gayrimenkul projeleri geliştirmek üzere kurduğu EGS Gayrimenkul Geliştirme ve İşletmecilik A.Ş.'nin şirket statüsünü değiştirerek 1997 yılında gayrimenkul yatırım ortaklığına dönüştürmüştür.

1997 yılı sonunda gruba bağlı şirketleri hukuki bakımdan tek bir çatı altında toplamak ve yönetimde verimliliği arttırmak amacı ile EGS Holding A.Ş. kurulmuştur.

EGS Grubu, yatırımlarına finansman sağlamak için sermayenin tabana yayılması ilkesinden hareketle sermaye piyasası araçlarını kullanarak büyümeyi hedeflemiş ve bu strateji çerçevesinde grup, 1996 yılında EGS Dış Ticaret'in, halka açılması sağlanmıştır.

Kısa zamanda örgütlenmesini tamamlayan EGS Dış Ticaret A.Ş., zamanla Türkiye'nin en büyük Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketi haline gelmiştir. 2000 yılı itibarıyla toplam hazır giyim ve konfeksiyon ihracatının yaklaşık yüzde 10'unu EGS gerçekleştirmektedir ve yıllık 800 milyon doları aşan ihracatı ile ülkemizin son beş yılda en fazla ihracat yapan şirketi konumuna gelmiştir. EGS Dış Ticaret A.Ş. Türkiye'deki ilk çok ortaklı Sektörel Dış Ticaret Şirketi olup pek çok ilke imzasını atmış ve bu nedenle dış ticaret modeli olarak anılmaya başlanmış ve Türkiye'deki bir çok Sektörel Dış Ticaret şirketinin kurulması için örnek olmuştur. EGS Dış Ticaret A.Ş.'nin merkezi İzmir'de bulunmaktadır. Ayrıca Denizli, Bursa ve İstanbul Bölge müdürlükleri bulunmaktadır.

EGS Dış Ticaret A.Ş. ortaklarının ihracatçılardan oluşması nedeniyle KDV iadelerinin erken alınması olanağı kullanılarak tekstil sektöründe önemli yere sahip olan KDV iadeleri ortaklara verilmeden önce sermaye piyasasında değerlendirilerek finansal kaynak sağlanması amaçlanmış ve böylece KDV iadeleri bir finansman aracı haline dönüştürülmüştür.

Tüm bu gelişmelerin yanında açık pozisyonlar, tekstil sektörüne verilen kredilerin geri dönüşünde yaşanan sıkıntıların sonucu olarak EGS Dış Ticaret A.Ş.'nin de iştiraki

bulunduğu EGSBANK 9 Temmuz 2001 tarihinde Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilmiştir. Bu tarihten itibaren holdinge bağlı tüm şirketler ve mal varlıkları üzerine ihtiyati tedbir kararı alınmıştır.

3.2. EGS Dış Ticaret A.Ş’de İhracat İşlemlerine İlişkin Faaliyetler ve Muhasebeleştirilmesi

EGS pasif ihracat işlemleri yapmaktadır. İhracat ve ithalat işlemleri EGS Dış Ticaret A.Ş. ve ortakları arasında imzalanmış olan sözleşmeye göre yapılmaktadır. Taraflar arasında düzenlenen bu sözleşmede imalatçının ihracatçı üzerinden gerçekleştireceği ihracatın şartları düzenlenmektedir. Yapılan ihracatta EGS aracı ihracatçı olarak hareket etmektedir.

Yapılan sözleşmede ihracat işlemleri ile ilgili olarak tarafların hak ve sorumlulukları aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Yurt dışında pazar ve müşterinin bulunması ve yapılacak ihracata ilişkin gerekli anlaşmalar imalatçı tarafından yapılmaktadır. Ancak, imalatçı ihracat belgeleri ile birlikte bu anlaşmaları da EGS’ye vermek zorundadır. İmalatçı, dış alıcılarla yaptığı her türlü hukuki işlem ve anlaşmalardan kendisi sorumludur.
- Gümrük beyannamesinde belirtilen ihraç malının yerine başka bir malın sevki, ihraç malının nitelik, miktar veya değerinin eksik ya da yanlış çıkmasından dolayı hukuki, mali ve cezai yönden imalatçı sorumlu tutulmaktadır.
- İhraç edilen malların imal ve tedariki, ambalajlanması, istifi, taşınması, ihracat işlemleri ve alıcısına teslimi işlemleri imalatçıya aittir. Bu işlemler dolayısıyla yurt dışındaki alıcı ile yapılan anlaşma şartlarına göre malın niteliği ve kalitesinde oluşabilecek kayıplar nedeniyle de imalatçı sorumlu tutulmaktadır. Bu nedenlerle ilgili olarak talep edilecek tazminat nedeniyle EGS muhatap olursa, bunlar imalatçı tarafından nakden ödenecektir. Ayrıca malın sigorta ettirilmesi sorumluluğunun alıcıya ait olduğu teslim şekilli (FOB, CFR gibi) satışlarda sigorta ihbarı imalatçı tarafından alıcıya çekilir.

Bu hususun yerine getirilmemesinden doğabilecek her türlü zararı imalatçı kabul etmektedir.

- İhracat hizmetlerinin yürütülmesi sırasında bankalar, borsalar, ihracatçı birlikleri, gümrükler, meslek kuruluşları ve ihracatla ilgili diğer kuruluşlar ve resmi kurumlar nezdinde ortaya çıkabilecek her türlü aksaklık ve yükümlülüklerde ve ihraç edilen bedellerin birim fiyatlarının rayiç bedele uygun olmamasından çıkacak ihtilaflarda ve bundan doğacak tüm yükümlülüklerden imalatçı sorumlu olacaktır.
- Yürürlükte olan tüm teşvik ve kotalardan yararlanma hakkı imalatçıya ait olup, söz konusu teşvikler tahsil edilmesinden hemen sonra imalatçıya ödenmektedir.

3.2.1. EGS'ye Kaydi Mal Teslimleri

İmalatçı ihraç edilecek malların gümrükleme işleminden önce bu mallar için EGS'ye fatura düzenlemektedir. Bu işlem EGS'nin ihracat faturasını düzenleyebilmesini sağlamak için olup, bu faturanın düzenlenmesi, hatta malların EGS'ye teslimi imalatçının EGS'den alacaklı olduğunu göstermemektedir. Bu bedel, ihracat bedeli gelmedikçe ödenmemektedir. İmalatçı faturasının tarihi, gümrük beyannamesinin tarihi ile aynı olup ve imalatçı faturayı Gümrük Beyannamesi tarihinden en geç 7 gün içinde EGS' ye teslim etmektedir. Bu faturada, ihraç fiyatının TL karşılığı, düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kurundan hesaplanır. EGS'ye mal teslimleri üç değişik şekilde olabilmektedir.

1) İmalatçı ihraç kaydıyla malları teslim edebilir. Bu taktirde KDV'nin tecil ve terkinini imalatçı bizzat kendisi yapmaktadır. Dolayısıyla EGS KDV iadesi ile ilgili olarak bir işlem yapmamaktadır. Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

153 TİCARİ MALLAR

153.20.09.00001 İzmir-Pasif İhraç Emtia

320 SATICILAR HESABI

320.20.23.20196 İmalatçı .. Firması Mal Bedeli Hs

2) İmalatçı tarafından EGS'ye yapılacak mal teslimleri iç piyasaya satış şeklinde gösterilip ihracatı imalatçının yapması durumunda EGS hesaplarında KDV'ye yer vermekte ve KDV iadesini kendi adına sağlamaktadır. Dolayısıyla EGS'nin hesaplarında yer alan bu KDV, beyannamesinde de yer almaktadır. Ancak bu KDV tutarını şirket borçlandığı zaman imalatçının da kabul etmesi şartıyla iade alınacak bu KDV imalatçı adına vergi dairesinden imalatçının alacağı zamandan daha erken zamanda EGS tarafından tahsil edilmektedir.

Yurt içi imalatçıdan mal alışı ile ilgili kayıt ise aşağıdaki gibidir:

153 TİCARİ MALLAR

153.20.09.00001 İzmir-Pasif İhraç Emtia

191 İNDİRİLECEK KDV

191.20.07.00001 İzmir İhracat KDV Hesabı

320 SATICILAR

320.20.23.20266 İmalatçı .. Firması Mal Bedeli Hs

320.20.27.20266 İmalatçı .. İhracat KDV Hesabı

BORÇLU NAZİM HESAPLAR

Haziran/00 Tecil KDV

ALACAKLI NAZİM HESAPLAR

Haziran/00 Terkin KDV

3) Eğer imalat sadece fason dikim ücretinden oluşuyorsa, yani hammadde, yardımcı madde vs, yurt dışından ithal edilip dikim işlemi imalatçı tarafından yapılıyorsa imalatçı EGS'ye fason imalatçı faturası kesecektir. Burada KDV'nin 2/3'ü stopaja tabi tutularak ödenecektir. Yani imalatçı şirket, oluşan işçilik ücreti dışında fatura kesemeyecektir. Bu durumda aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır:

 153 TİCARİ MALLAR

153.20.09.00001 İZMİR-Pasif İhraç Emtia

191 İNDİRİLECEK KDV

191.20.07.00001İZMİR İhracat KDV Hesabı

320 SATICILAR

320.20.23.20027 İmalatçı .. Firması Mal Bedeli Hs

320.20.27.20027 İmalatçı .. İhracat KDV Hesabı

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

360.10.09.00001 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV

İmalatçının yurt dışındaki alımlara EGS üzerinden teklif verebilmesini ve bağlantı yapabilmesini sağlamak amacıyla EGS, imalatçıya yeterli sayıda proforma fatura ve/veya satış kontrat formu verir.

İmalatçı düzenleyeceği proforma faturada teklifin geçerlilik süresini belirtir ve bir suretini EGS'ye gönderir. Alıcı ile sipariş anlaşmasını, malın ihraç fiyatını, ambalaj ve sevk şeklini ve şartlarını, malın dış gümrüklerden çekilmesini, ödeme ve diğer satış şartlarını doğrudan imalatçı yerine getirir. Sipariş, alıcı tarafından teyid edildiği halde sonradan imalatçının tek taraflı olarak vazgeçmesinden veya satış şartlarına uymamasından ve alıcının tazminat ve diğer taleplerinden imalatçı sorumludur.

3.2.2. İhracat İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

İmalatçı ihracat işlemlerini EGS adına yapmaktadır. Bu nedenle yurt dışına yapılan satış işlemlerinin faturası EGS adına kesilmektedir. Bu satış kaydı yapılırken gümrük çıkış beyannamesinde yer alan tarihteki döviz kuru esas alınmaktadır. Dolayısıyla EGS kayıtlarında mal alış kayıtlarında gösterilen tutar ile yurt dışına satış kaydı yapılan tutar aynı olmaktadır. Malın ihraç edilmesi nedeniyle yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

120 ALICILAR HESABI

120.20.39.20266 İmalatçı .. Firması Pasif Yurt dışı Alıcılar Hesabı

320 YURTDIŞI SATIŞLAR

601 20 39 00001 İzmir- Pasif İhracat Satışlar Hs

Daha sonra yurt dışına satışı yapılan malların maliyetine ilişkin kayıt yapılmaktadır. Bu kayıta da yazılacak tutar mal alış kaydı ve yurt dışı satış kaydında yer alan tutarlarla aynı olmaktadır yani satış kârı oluşmamaktadır.

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ

621.20.39.00001 İzmir- Yurt dışı- Pasif ihr Sat. Maliyet.

153 TİCARİ MALLAR HS.

153.20.09.00001 İzmir- Pasif İhracat Emtia

İmalatçının EGS üzerinden onun adına gerçekleştirdiği ihracatlarının bedellerinin ödenmesinde lehdar EGS olmaktadır. Ancak mal bedellerinin zamanında ödenmemesi, eksik ödenmesi veya hiç ödenmemesi halinde alıcı nezdinde yapılacak olan dava masrafları, avukatlık ücretleri vb imalatçıya ait olmaktadır.

Ayrıca, ihraç olunan malın bedelinin zamanında ödenmemesi, eksik ödenmesi veya hiç ödenmemesi halinde yürürlükte olan kanun, kararnameler ve Türk Parasının Kıymetini Koruma Kararları karşısında tüm sorumluluk ve alıcı nezdinde yapılacak tüm girişimler imalatçıya ait olmaktadır. Yürürlükteki TPKK kararına göre, ihracat bedellerinin yurda getirilmesi şart olan kısımların dışında kalan ve aynı karar ile buna ilişkin tebliğlerle ihracatçının serbest kullanımına bırakılan kısmını kullanma hakkı imalatçıya aittir.

Mal bedelinin imalatçının bankasına gelmesinden sonra imalatçı EGS'ye talimat geçer. Banka mal bedelinin geldiği günkü döviz alış kuru üzerinden döviz alım belgesi düzenler. Döviz alım belgesi EGS adına düzenlenip EGS'ye gönderilir. EGS bu

belgedeki değerler ile imalatçı faturası üzerindeki değerleri karşılaştırır ve ortaya çıkan kur farkını hesaplar. Daha sonra imalatçıya kur farkı dekont edilerek gelir yazması sağlanır. Bundan sonra da mal bedeli kapatılır. Mal bedelinin tahsilinde, ilgili aracı bankanın uyguladığı döviz alış kuruna göre oluşacak lehde ve aleyhdeki kur farkları imalatçıya aittir.

Satış kaydının yapıldığı tarih ile mal bedelinin geldiği tarih arasında döviz kurunda düşmeler meydana gelmişse, bu durumda mal bedelinin gelmesi sırasında imalatçı lehine kur farkı doğmuş olacaktır. Mal bedeli geldiğinde EGS nin bankaya virman vermesi üzerine gelen mal bedeli imalatçının hesabına aktarılır. Gelen tutarın imalatçı faturası ile karşılaştırılıp imalatçıya ait kur farkının hesaplanması durumunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

102 BANKALAR HS.

102. 10 01 10006 X Bankası... Şubesi İmalatçı .. Firması Mal Bedeli

120 ALICILAR HS

120.20.39.20084 İmalatçı Pasif Y. Dışı Alıcılar

320 SATICILAR HS.

320.20.24.20084 İmalatçı.... Mal Bedeli Kur Farkı

320 SATICILAR

320.20.23.20027 İmalatçı ... Firması Mal Bedeli Hs

102 BANKALAR HS.

102. 10 01 10006 X Bankası... Şubesi

İmalatçı .. Firması Mal Bedeli

İmalatçı lehine oluşan kur farkı firmaya dekont edilir. Bu fark tutarında faturayı imalatçı en geç 7 gün içine düzenleyip, EGS' ye teslim eder İmalatçı firmadan kur farkı faturası geldiğinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır:

320 SATICILAR HS.

320.20.24.20084 İmalatçı.... Mal Bedeli Kur Farkı

191 İNDİRİLECEK KDV HESABI

320 SATICILAR

320.20.23.20027 İmalatçı ... Firması Mal Bedeli Hs

Satış kaydının yapıldığı tarih ile mal bedelinin geldiği tarih arasında döviz kurunda düşmeler meydana gelmişse, bu durumda mal bedelinin gelmesi sırasında aşağıdaki gibi kayıt yapılır:

102 BANKALAR HS.

102. 10 01 10006 X Bankası... Şubesi İm. .. Fir. Mal Bed.

658 PASİF İHRACAT GİDERLERİ

658.20.09.20173 ... İmalatçı

120 ALICILAR

120.20.39.20084 İmalatçı Pasif Y. Dışı Alıcılar

Oluşan kur farkı ile ilgili olarak EGS bu fark tutarında imalatçıya iade faturası düzenler ve aşağıdaki gibi kayda alınır:

320 SATICILAR

320.20.23.20027 İmalatçı ... Firması Mal Bedeli Hs

648 PASİF İHRACAT GELİRLERİ

648.20.09.20173 İmalatçı.. .

391 HESAPLANAN KDV HS

Geçici vergi dönem sonlarında yurda gelmeyen ancak gelecek mal bedelleri değerlemenin yapıldığı günkü Merkez Bankası kuru üzerinden değerlendirir ve imalatçıdan kur değerlendirme faturası alınır.

120 ALICILAR HS

120.20.39.20286 İmalatçı.... Pasif Yurt Dışı Alıcılar

191 İNDİRİLECEK KDV

191 20 07 00001 İzmir İhracat KDV Hs

320 SATICILAR HS.

320. 23.20054 İmalatçı Firması Mal Bedeli Hesabı

320. 20.27.20054 İmalatçı İhracat KDV Hesabı

Yurt dışında bırakılan getirilmeyecek olan mal bedellerinde de EGS imalatçı firmaya devir temlik dekontu keserek imalatçı firmanın cari hesabı kapatılmış olur. Yani yurt dışından gelmemiş mal bedellerinden dolayı EGS adına gelecek olan alacaklar aynı nedenle imalatçıya olan borçlarla karşılaştırılarak devir temlik işlemi yapılır. Bu sayede imalatçı firma yurt dışındaki ithalatçı firma ile imalatçı firmanın hesaplarında hesap bazında karşı karşıya kalmış olur. Devir temlik işlemleri dolayısıyla yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

320 SATICILAR HS

320.20.23.20162 İmalatçı ... Mal Bedeli Hesabı

120 ALICILAR HS.

120.20.39.20162 İmalatçı.... Pasif Yurt Dışı Alıcılar

İhraç olunan mallar alıcı tarafından itirazsız teslim alınıp mal bedeli dövizler şartsız olarak EGS'nin tasarrufuna geçtiğinde imalatçı, EGS'ye talimat mektubu ile söz konusu mal bedellerinin kısmen veya tamamen alışının yapılarak kendisine ödenmesini veya kendisinin döviz kredilerine mahsubunu isteyebileceği gibi bu dövizlerden yurt dışına komisyon transferini veya döviz tevdiat hesabında tutulmasını isteyebilir.

Mamullerin ihracı için bazı giderlere katlanması söz konusu olacaktır. Ancak ihracat ile ilgili giderler imalatçıya aittir. Bu durumda imalatçı, ihracat işlemleri sırasında ortaya çıkan navlun, sigorta, gümrükleme, banka muameleleri, yükleme, komisyon, şartname, gözetme masrafı, ihracatçı birlikleri nisbi aidatı ve diğer tüm giderlere katlanması durumunda bu giderleri EGS adına öder.

İhracat nedeniyle EGS tarafından bir masraf yapılması durumunda ise, bu bedeller fatura karşılığında imalatçı tarafından EGS'ye ödenir. EGS bu tür harcamaları gerçekleştirmeden önce imalatçıdan avans talep edebilir.

İmalatçı, EGS üzerinden geçirdiği ihracata ait belgeleri (gümrük beyannamesi, Türkçe fatura, çeki listesi, menşe şahadetnamesi, dolaşım belgesi, ATR veya EUR 1 veya FORM A, poliçe, konşimento, kalite ve analiz raporları, satış şartları veya mevzuat gereğince istenecek diğer belgeler) EGS adına doğru ve eksiksiz olarak düzenleyip ilgili makamlara iletir ve birer suretlerini de EGS' ye gönderir ve bu giderlerin kendi adına geçirilmesi konusunda talimat verir.

Bu harcama belgeleri geldiği zaman EGS tarafından aşağıdaki gibi kayıt yapılır:

658 PASİF İHRACAT GİDERLERİ

658.20.09.20173 ... İmalatçı

191 İNDİRİLECEK KDV HESABI

191.20.04.00001 İzmir İndirilecek KDV

320 SATICILAR HS

320.20.22.20173 İmalatçı.... İhracat Giderleri

320.20.27.20173 İmalatçı.. İhracat KDV Hesabı

Yukarıdaki kayıta imalatçının EGS'nin adını ve unvanını kullanarak onun adına katlanmış olduğu ihracat giderlerinin kaydı yapılmıştır. Ancak söz konusu giderler imalatçıya ait olduğu için, EGS kendi üzerinde gözüken bu ihracat giderlerini imalatçının hesaplarına aktaracaktır. Bu durumda ise, EGS dış ticaret firmalarına özgü olan imalatçı firmalara giderlerin yansıtıldığı yansıtma hesapları aracılığıyla bu giderleri

imalatçıya yansıtılmak için fatura keser. Daha sonra da ihracat giderleri karşılığı yansıtılan faturanın kaydı yapılır.

120 ALICILAR HS

120.20.27.20173 ...İmalatçı.... KDV ve Ödemeler

320 SATICILAR HS

320.20.22.20.173İmalatçı ... İhracat Giderleri

391 HESAPLANAN KDV

391.20.01.0001 İzmir-Hesaplanan KDV

648 PASİF İHRACAT GELİRLERİ

648.20.09.20173 İmalatçı..

3.3. KDV İadeleri

EGS, kaydi mal teslimleri başlığı altında incelenen ikinci teslim şeklindeki gibi KDV ödeyerek satın aldığı ihraç mallarına ilişkin KDV mahsup işlemlerini yapmaktadır. Bir aya ilişkin KDV mahsup işlemini ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirmektedir:

391 HESAPLANAN KDV HS

391.44.Hesaplanan KDV- Mal ve Hizmet KDV

190 DEVREDEN KDV HS

190.01. Sonraki Döneme Devreden KDV

191.İNDİRİLECEK KDV HS

Şirket yukarıda hesaplanmış olan bir sonraki döneme devredecek KDV tutarını daha sonra İndirilecek KDV Hesabına aktarmaktadır.

191 İNDİRİLECEK KDV HS.

190 DEVREDEN KDV HS

Ayrıca, imalatçının talep etmesi durumunda imalatçının ihraç kaydıyla satışlar nedeniyle iade olarak alacağı KDV onun adına vergi dairesinden imalatçının alacağından daha erken sürede tahsil edilebilmektedir. Bu şekilde EGS vergi dairesinden aldığı KDV iadesini imalatçıya ödemediği önce çok büyük tutarlara ulaşan KDV iadelerini sermaye piyasalarında kendi adına değerlendirerek büyük kazançlar elde etmektedir. Zaten bu şekilde işleyen pasif ihracat işlemlerine bakıldığında EGS'nin ve diğer pasif ihracat yapan şirketlerin bir ihracat işleminden elde ettiği kazancın KDV iadelerini değerlendirmesi sonucu elde ettiği kazanç olduğu anlaşılacaktır.

İmalatçı KDV beyan dönemlerini takip eden birinci hafta içinde yeminli mali müşavir raporu aslı ile KDV beyannamesinin, tahakkuk fişinin ve ödeme makbuzunun fotokopisini EGS'ye teslim etmek zorundadır. Buna bağlı olarak beyan dönemini takip eden ayın son gününden itibaren KDV iadeleri vergi dairelerinden EGS tarafından alınabilmektedir. Normal şartlarda bu iadeyi imalatçının alması ise çok daha geç olmaktadır.

İmalatçının KDV iadesi, EGS tarafından vergi dairesinden alındığı zaman aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır:

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

136.01 KDV Alacakları Hs.

320 SATICILAR HS.

320.01. 006 İmalatçı

102.BANKALAR HS

102..... Bankası Vadesiz Ticari Mevduat

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

136.01 KDV Alacakları Hs.

Hesaba yatan bu KDV alacağı daha sonra EGS tarafından repo yapıldığı zaman ise aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır:

112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET

VE BONOLARI HS

102 BANKALAR HS

Repo geliri elde edildiği zaman:

102 BANKALAR HS

Vadesiz TL Mevduat

645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARI HS

Repo Gelirleri

102 BANKALAR HS

112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET

VE BONOLARI HS.

Elde edilen bu repo gelirinden sonra imalatçının beyan ettiği KDV iadesinin imalatçıya ödenmesi ise aşağıdaki gibi olacaktır:

320 SATICILAR HS

320.01. 006 İmalatçı ..

102 BANKALAR HS

SONUÇ

Aracılı ihracat, ihracat konusu malın imalatçısı ya da tedarikçisi tarafından aracı ihracat şirketine yurt içinde tesliminin yapılması ve ihracatçı şirket tarafından da ihracatının gerçekleştirilmesi işlemi olarak tanımlanabilir. Aracı ihracat şirketleri ise, birbirleriyle rekabet halinde olmayan birçok üretici işletmenin ihracat bölümü şeklinde işlev gören, uzmanlaşmış firmalar olarak ifade edilmektedir.

Aracı ihracat şirketleri bütün dünyada benzer işlevleri yerine getirmelerine karşın, çeşitli ülkelerde bu şirketlere çok farklı adlar verilmektedir. Üreticinin bir çeşit ihracat kolu olarak değerlendirilen bu kurumların büyük çoğunluğu ihraç edilecek malı yerli firmadan satın almakta ve ihracat maliyetlerini karşılayacak ve tatmin edici bir kâr bırakacak şekilde fiyatı belirleyerek malları ihraç etmektedirler. Dolayısıyla bu durumda ticaret riskini de kendileri üstlenmiş olmaktadır. Aracı işletmeler bu faaliyetleri sırasında çeşitli işlemleri yapmak durumundadırlar. Bunlar; uluslararası pazar araştırması, ürün araştırması ve tasarımı, pazarlama stratejilerinin geliştirilmesi, reklam, dış dağıtıcıların seçilmesi, dağıtıcıların çalışanlarının eğitilmesi, satış sonrası hizmetler, dokümantasyon, sigorta ve nakliye, paketleme ve etiketleme, depolama, kalite kontrol, tedarikçilerine finans sağlama olarak sıralanabilir.

Türkiye’de aracılı ihracat sistemi 1980’li yıllardan itibaren gelişmiştir. Bu yıllardan itibaren Türkiye’de dışa açık ekonomi politikasına geçilmiş ve bu amaca uygun olarak işletmelerin dışa açılabilmelerine katkıda bulunulmak amacıyla arayış içine girilmiştir. Bu çabalar kapsamında birçok ülkede başarıyla uygulanan modeller örnek alınmış ve bu yönde çalışmalar yürütülmüştür. Bu nedenle ilk olarak Japonya ve Güney Kore gibi ülkelerde başarıyla uygulanan ihracat organizasyonlarına uygun olarak Dış Ticaret Sermaye Şirketleri kurulmuştur. Dış Ticaret Sermaye Şirketleri modeli ile ihracatın büyük ölçekli şirketler eliyle yürütülmesini öngörülerek yeni bir yapılanmaya gidilmiş ve ihracatta belirli mal ve pazarlar konusunda uzmanlaşmış ekiplerin oluşturulması amaçlanmıştır. Ancak, söz konusu şirketler uzun vadeli ticari stratejiler ve kurumsal yapılarını geliştirme yerine, ihracat cirolarını, ihracatı kendileri üzerinden geçirmek suretiyle arttırma yolunu seçerek kendilerinden beklenen gelişmeyi tamamlayamamışlardır. Ayrıca, bu şirketlere devlet tarafından sağlanan avantaj ve

ayrıcalıkların payının yüksek olması ve bu örgütlenme modelinin Türkiye’de daha çok büyük sermaye gruplarının öncülüğünde oluşturulması ve KOBİ’lere pek yararının olmaması ve diğer başka nedenlerden dolayı başka bir model arayışlarına girilmiştir. Bu nedenle Türkiye’deki KOBİ’lerin ihracata yönelik faaliyetlerinde gönüllü olarak sermayelerini, bilgilerini, üretimlerini ve deneyimlerini bir araya getirerek, ölçek ekonomisinin sağladığı avantajlara sahip olunmasını destekleyici bir model olarak Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin geliştirilmesi gündeme gelmiştir. Buna göre Sektörel Dış Ticaret Şirketleri, aynı üretim dalındaki küçük ve orta ölçekli şirketlerin ihracat sektörü içinde bir organizasyon altında toplanarak dünya pazarlarına yönlendirilmesi amacıyla; ihracat ve ilgili konularda (finansman, tedarik, nakliye, sigorta, gümrükleme vb) hizmet sağlayarak, dış ticarete uzmanlaşmaları ve bu suretle daha etkin faaliyet göstermelerini sağlamak üzere kurulmuş şirketlerdir. Halen Türkiye’de kurumsal olarak aracılı ihracat sistemi Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketleri tarafından yürütülmektedir.

Aracı ihracat şirketleri ortaklarının ihracat sektörü içinde bir organizasyon altında toplanarak dünya pazarlarına yönlendirilmesi amacı ile kurulmuş şirketlerdir. Dolayısıyla bu şirketler ihracat ve ihracat ile ilgili konularda hizmet vermektedirler. Bir ihracat işleminde hedef pazarın gereksinimlerine cevap verebilecek uygun müşterilerin bulunması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle yapılacak pazar araştırması, pazarlama faaliyetlerine yönelik sorunların tanımlanması ve çözümleri ile ilgili bilgilerin sistematik ve objektif olarak araştırılmasını sağlayacaktır. Ancak pazar araştırması yapılırken bir takım giderlere de katlanılması söz konusu olacaktır. Bu giderler, araştırma sırasında yararlanılan süreli yayınlara ve veri tabanlarına abonelik ücretleri, hedef pazara yapılan seyahate ilişkin ulaşım ve konaklama giderleri, hedef ülkeden satın alınan doküman ve hizmetlerin bedelleri, tercüme giderleri, hedef pazarla bağlantıların kurulmasında ortaya çıkan haberleşme giderleri, hedef pazara gidilirken götürülen numunelerin maliyetleri ve hedef pazarda yapılan anketler ve bunların analizine ilişkin giderlerden oluşmaktadır. Bu giderlerin hepsi işletmenin faaliyet giderleri arasında yer alan Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri altında alt hesaplarda muhasebeleştirilebilir.

Aracı ihracat şirketlerinin doğrudan ya da dolaylı yöntemler kullanarak alıcıların ihraç malını alması için ikna edilmesine yönelik tanıtım faaliyetlerinde de bulunması da söz konusu olabilir. Bu tanıtım faaliyetleri ile yurtdışındaki pazarlarda mevcut ürünlerin veya hizmetlerin satışının desteklenmesi, pazar için yeni olan ürün ya da hizmetin tanıtımı ve satışının sağlanması amaçlanır. Tanıtım faaliyetleri nedeniyle oluşacak giderler ise yurt dışında tanıtım faaliyetlerini yapacak bir şubenin kiralanması durumunda ortaya çıkacak yurt dışı kira giderleri, fuar ve sergilere katılımı ile ilgili giderler, hazırlanacak katalog ve her türlü yayına ilişkin giderler, kalite kontrol, marka tasarımı ve tesciline ilişkin olarak ilgili kişi ve kuruluşlara ödenecek giderler ve yurt dışında gerçekleştirilen diğer pazarlama ve tanıtım faaliyetlerine ilişkin giderlerden oluşmaktadır. Tanıtım giderleri de işletmenin faaliyet giderleri arasında yer alabilir. Dolayısıyla bu giderlerin de Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri altında alt hesaplarda muhasebeleştirilmesi uygun olabilir.

Yurt dışındaki müşteriye mal ihraç edileceği zaman aracı şirket malı imalatçıdan satın alıp kendi ihraç fiyatını belirledikten sonra malın nakliyesi ve gümrük işlemlerini tamamladıktan sonra ihraç edecektir. Ancak malın ihraç fiyatı alıcı ile yapılan anlaşmada yer alan teslim şekline göre değişecektir. Ayrıca mal bedelinin ödeme şekli de alıcı ile yapılan anlaşmaya göre belirlenecek ve muhasebe kayıtlarına yansıtılacaktır.

Aracı ihracat şirketlerinin ihracat hizmetleri nedeniyle yükledikleri KDV'den arındırılmaları gerekmektedir. Ancak ihraç kaydıyla mal satın almışlarsa, bu taktirde KDV ödememekte ve dolayısıyla ihraç edecekleri bu mallarla ilgili olarak herhangi bir KDV yükü yüklenmemektedirler. Ancak bu şirketler yurt içi satıcılardan ihraç malını KDV ödeyerek satın alabilir ve çeşitli nedenlerle (örneğin nakliye gibi) de KDV ödemeleri söz konusu olabilir. Bu durumda aracı şirketler mal ihraç edildikten sonra yüklenmiş oldukları KDV'nin iadesini talep edebilirler. Bu iade 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.

Yapılan araştırmada Türkiye de aracı ihracat Şirketlerinin işleyişi ile ilgili olarak iki farklı uygulamanın mevcut olduğu saptanmıştır. Buna göre ilk gruba giren aracı Şirketler aktif ihracat yapmaktadırlar. Yani ihracatla ilgili bütün işlemleri bu Şirketler üstlenmekte ve bu nedenle de ihracat işlemleri nedeniyle sorumluk kendilerine ait olmaktadır. Ancak Türkiye’de bu Şekilde işleyen Şirketlerin sayısının çok az olduğu görülmektedir. Diğer uygulama Şeklinde ise ihracat işlemleri imalatçı ya da tedarikçi tarafından aracı ihracat Şirketlerinin üzerinden geçirilmektedir. Bu nedenle bu ihracat Şekline pasif ihracat adı verilmektedir. Bu durumda Türkiye’de bu Şekilde işleyen Şirketlerin sayısının ise oldukça fazla olduğu belirlenmiştir.

Türkiye’de uygulanan birinci işleyiş Şekline rnek olarak Ankara’da faaliyet gösteren OSP (Ostim Spare Parts) Dış Ticaret A.Ő.’nin ihracat faaliyetleri ŐeilmiŐtir. Bu aracı ihracat Şirketi malı üreticiden alıp, kendisi ihraç fiyatını belirlemekte ve pazar araştırması yaparak alıcı ile bağlantıları doğrudan kendisi kurmaktadır. Dolayısıyla ihracat işlemleri ile ilgili bütün sorumluluk bu aracı Şirkete ait olmaktadır. İhracat işlemi nedeniyle Şirketin elde ettiği gelir mal satış krından oluşmaktadır. Ayrıca ihracat ile ilgili bütün giderlere kendisi katlanmakta ve mal bedeli bu Şirket adına gelmektedir. Faaliyetleri ve muhasebe işlemleri açısından örnek olarak kabul edilebilecek olan bu Şirketin ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde eleştiri olarak kabul edilebilecek, birkaç nokta bulunmaktadır. Bunlardan birincisi hasılat kaydının yapılması sırasında yurt dışına kesilen faturanın tarihi yerine, gümrük çıkış beyannamesinin tescil tarihinin esas alınmasıdır. Beyannamenin esas alınmasının nedeni sadece KDV iadeleri içindir. Ama bilindiği gibi faturanın muhasebe kayıtlarına dayanak oluşturan belge olması nedeniyle hasılat kaydının fatura tarihi ve fatura tarihindeki kur ile yapılması gerekir. Bu nedenle tescil tarihinden itibaren 10 gün içinde faturanın düzenlenmesi, ve hasılat kaydının o tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden değerlenerek kaydedilmesi söz konusu olabilir. Tescil tarihine kadar stoktan çıkan mal ile ilgili geçici bir hesap kullanılıp hasılat kaydı yapıldıktan sonra ilgili geçici hesabın kapatılması önerilebilir. Şirket ile ilgili diğer bir eleştiri ise yurt dışına satılan mal partisi bazında kâr veya zarar hesaplamasının yapılmadığı Şeklindedir. Bu yüzden hangi malın daha çok kr getirdiği, hangisinin zarara neden olduğu konusunda bir analiz yapılmamakta,

dikkatler her bir müşteriye yapılan satışlar üzerinden elde edilen kâr ile satış hasılatı ve dönem kârı üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu nedenle ürün kârlılığını ortaya koyacak ve analize elverişli düzenlemeler getirilmesi gerekir. Bunun için, hesap planında müşteri karlılığından daha ziyade her bir mal türünde kârlılığını gösterecek düzenlemeler getirilebilir. Eleştirilerimizden sonuncusu ise nakliye şirketi, gümrük komisyoncusu ve sigorta şirketinin verdikleri hizmetler sonucunda bu şirketlere doğan borçların Diğer Borçlar yerine Satıcılar Hesabında izlenmesidir. Bu hizmetler nedeniyle doğan borçlar işletmenin kredili mal alımlarından dolayı satıcıya borçlanmış olduğu bir borç değildir ve bu nedenle Diğer Borçları arasında gösterilmesi gerekir.

Türkiye’de uygulanan ikinci işleyiş şekline örnek olarak İzmir’de faaliyet gösteren EGS Dış Ticaret A.Ş.’nin ihracat faaliyetleri seçilmiştir. Bu şirket ihracat işlemlerine kaydi olarak katılmaktadır. Buna göre malın imalatçısı malın ihraç fiyatını belirlemekte, yurt dışındaki müşteriye bulmakta ve satış anlaşmasını kendisi yapmaktadır. Dolayısıyla dış pazar araştırmasını da imalatçı şirket yapmaktadır. Alıcı bulunduktan sonra ihracat, EGS Dış Ticaret A.Ş. üzerinden gerçekleştirilmektedir. İhraç edilecek mal imalatçının yurt dışındaki müşteri ile anlaşmış olduğu fiyat üzerinden satın alınmış gibi şirketin kayıtlarına geçmektedir. Ancak gerçekte, ihraç edilecek mal bu şirkete teslim edilmemekte, ihracat ile ilgili gümrükleme ve nakliye gibi bütün işlemler imalatçı firma tarafından yapılmasına rağmen ihracat ile ilgili belgeler EGS Dış Ticaret A.Ş. adına düzenlenmekte ve muhasebe kayıtları bu şirket adına yapılmakta, daha sonradan imalatçının hesaplarına yansıtılmaktadır. İhracat ile ilgili bütün giderlere ise imalatçı katlanmaktadır. Dolayısıyla EGS Dış Ticaret A.Ş. sadece ihracat işlemlerini düzenlemektedir. Yurt dışından gelen mal bedeli bu şirket adına gelmekte ve bu tutar şirketin bankasına vereceği talimata göre imalatçının hesabına kaydedilmektedir. Bu durumda ihracat şirketinin malın ihraç edilmesi nedeniyle doğan bir satış kârı olmamaktadır. Bir ihracat işlemi nedeniyle EGS Dış Ticaret A.Ş.’nin elde ettiği kazanç, üretici adına tahsil edeceği KDV üzerinden alınacak komisyon ya da bu KDV alacağının kısa bir süre sermaye piyasası araçlarında değerlendirilmesi sonucu elde edeceği gelirdir. Dolayısıyla bu şirketin faaliyetleri daha çok KDV iadesi alabilme üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu nedenle ihracat işlemlerindeki uygulamaları ile ilgili olarak eleştirilecek bazı noktalar söz konusu olmaktadır. Bu şirket için söz konusu olabilecek

ilk eleştiri yukarıda OSP Dış Ticaret A.Ş.'nin eleştirisinde yer alan hasılat kaydı ile ilgilidir. Bu kayıtlar için de yukarıda getirilen önerinin uygulanması söz konusu olabilir. Diğer bir eleştiri ise şirketi ilgilendiren en önemli unsurun ortakları adına alacağı KDV iadesi üzerinden en yüksek getiriye ulaşması yönündedir. Bu şirket, ihracat işlemlerinde pasif olarak yer aldığı için ortakları adına hiç bir şekilde çalışmanın ikinci bölümünde değinilen fonksiyonları yerine getirmemektedir. Ayrıca ihracat işlemleri sırasında sadece kendi belgelerini imalatçıya kullandırarak ithalatçı ve mal bedelinin geldiği banka karşısında daha kurumsallaşmış bir yapı imajı oluşturmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla ihracat işlemleri ile ilgili olarak şirketin belgeleri imalatçı tarafından kullanıldığı için imalatçının işlemlerine göre kayıt yapılmakta daha sonra kendi kayıtlarında yer alan ihracatla ilgili gelir ve giderler ve ilgili diğer bilgiler imalatçının hesaplarına aktarılmaktadır. Şirket stoklarına kaydi olarak giren malı aynı fiyattan yurt dışına satıldığı için hiç bir şekilde mal satış kârı oluşmamaktadır. Dolayısıyla da ürün karlılığı hakkında bir çalışmanın yapılması bile söz konusu olmamaktadır. Bunun sonucunda da şirketin mali tablolarında bir dış ticaret şirketi için analize elverişli bilgiler üretilmemektedir.

Sonuç olarak, Türkiye'de aracılı ihracat şirketleri olan Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin statüsü kanunlarla değil, tebliğlerle düzenlenmektedir. Modelin işleyişi ile ilgili olarak yayınlanan bu tebliğlerde imalatçı firma ile aracı ihracat şirketi arasındaki tüm ilişkilerin aralarında yapacakları sözleşmeye göre yürütüleceği ifade edilmektedir. Dolayısıyla aracılı ihracatın nasıl yapılacağı ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca ihracat işlemlerini kaydi olarak yürüten aracı ihracat şirketi ve imalatçı sözleşmelerinde ortaya çıkabilecek olası sorunlarda muhatabın imalatçı ya da tedarikçi olacağı ve aracı şirketlerin herhangi bir şekilde vergisel sorumluluk üstlenmeyeceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Aracı ihracat şirketinin sadece adlarına faturası kesilen malların ihracı halinde ihracat, kambiyo ve ilgili diğer mevzuat yönünden sorumlu olduğu görülmekte ve çıkabilecek anlaşmazlıklarda muhatap KOBİ olmaktadır. Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ise kendi içinde yaşadığı sorunların yanında bir de bu tür aksaklıklarla uğraşmaları halinde büyük sorunlar yaşayacağı açıktır. Belirli standartlarda ihraç edilecek malı üreten imalatçının işi sadece kendi üretimi olmalı, ihracat gibi uzmanlık gerektiren işlerle uğraşmak zorunda olmamalı ve

bu nedenle diğer taraflara muhatap olmamalıdır. İhracat riskini aracı şirket üstlenmelidir. Ayrıca aracılı ihracat sisteminin işleyiş şekli sadece imalatçı yada tedarikçi ile aracı şirket arasında düzenlenen keyfi sözleşmelere bağlı olmamalı, işleyiş her iki taraf açısından da yaptırımını olacak mevzuatla da belirlenmelidir.

Konuya işletmecilik açısından da bakıldığında bu şekilde faaliyet gösteren şirketlerin çoğunluğunun tebliğlerde belirtilen amaçlarla kurulmadıkları görülmektedir. Yani bu şirketler yukarıda da değinildiği gibi pazar araştırması ve tanıtım yapmamakta, ihracat ile ilgili riskleri imalatçıya bırakmakta, nakliye, sigorta, gümrükleme, gibi ihracat ile ilgili işlemleri imalatçıya bırakmaktadır. Dolayısıyla bu şirketler açısından bütün çabalar ihracat işlemlerinden daha ziyade, daha çok KDV iadesi alabilme üzerinde yoğunlaşmış ve bu şirketlerin büyük çoğunluğu adeta birer KDV şirketi haline dönüşmüştür. Oysa bu şirketlerin, ortaklarının KDV iadelerinin peşinde koşmak yerine daha gerçekçi işletmecilik uygulamalarını yerine getirmeleri zorunlu olarak görülmektedir. Dolayısıyla uygulama çalışmasında yer alan birinci işletme türünde anlatıldığı gibi pazar araştırması yapan, ihraç edeceği mal ile ilgili ihracat işlemlerini kendi adına üstlenen, yurt dışında malın tanıtımını bizzat kendisi yapan, ihracat işlemlerinin zahmetine fiilen katlanıp kendi sorumlu olduğu KDV iadesini almak üzere işleyen şirketler olarak kurulmaları gerekmektedir. Bu sayede pazar stratejileri geliştirerek kurumsal olarak daha fazla ihracat yapma olanağını elde edebilir, sadece kendilerine ait olan gelir ve giderlere katlanarak ve KDV iadesini alıp sorumlu olmadıkları işlemler nedeniyle asılsız işlemlerle uğraşmak zorunda kalmayacaklardır. Bu nedenle ihracatçı şirketler ile ilgili kanuni düzenlemelerin bu şirketlerin aktif ihracat yapmaları yönünde geliştirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 1994.
- Akdoğan, Nalan. **Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi**. Ankara: Gazi Üniversitesi Basın Yayın Yüksekokulu Basımevi, 1982.
- Albaum, Gerald ve Jesper Strandskov, Edwin Duerr, Laurence Dowd. **International Marketing and Export Management**. 2nd Ed. Wokingham: Addison Wesley Publishing Company, 1994.
- Argun, Doğan. **İhracatta Katma Değer Vergisi ve Uygulaması**. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No: 514/748, 1997.
- Ataman, Ümit ve Haluk Sumer. **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**. 7. Baskı. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2000.
- Aydın, Davut. **Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**. Ed: Nüvit Oktay Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Yayın no: 822, 1998.
- Bağrıaçık, Atila ve Seyfettin Kantekin **İhracat-İthalatta Akreditif İşlemleri**. 1. Baskı. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1998.
- Bağrıaçık, Atila ve Suat Yavuz. **Belgelerle Uygulamalı İhracat Teşvikleri ve Destekleri**. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1998.
- Bağrıaçık, Atila. **Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri**. 6. Baskı. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 2000.
- Bağrıaçık, Atila ve Muhsin Yıldırım. **Dış Ticarete Uygulamalı KDV İşlemleri ve Muhasebesi**. İstanbul: Bilim Teknik Kitabevi, 2000.
- Banar, Kerim. **Yatırım İşlemleri ve Muhasebesi**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1998.
- Bektöre, Sabri ve Yılmaz Benligiray, Nurten Erdoğan. **Envanter ve Bilanço**. Eskişehir: Birlik Matbaası, 2001.
- Benli, Ayşe Oya. **İhracat Prosedürlerini Biliyor musunuz ?** 6. Baskı. Ankara: İgeme-İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi Araştırma ve Geliştirme Başkanlığı.

- Beşeli, Nursun. **İhracatta Pazarlama ve Dış Pazar Araştırması**. Ankara: İhracatı Geliştirme ve Etüd Merkezi, Mayıs 1997.
- Branch, Alan E. **Elements of Export Marketing and Management**. London: Chapman&Hall, 1990.
- . **Export Practice and Management**. 3rd Ed., London:Chapman &Hall,1994
- Nelson, Carl. **Global Success: International Business Tactics for the 1990s**. Fort Worth: Liberty Hall Press, 1990.
- Cemalcılar, Özgül ve Nurten Erdoğan. **Genel Muhasebe**. 5. Bası. İstanbul: Beta Basım Dağıtım.2000.
- Chacholiades, Miltiades. **International Economics**. New York: McGraw -Hill International Editions, 1990.
- Costing and Pricing for Export: The Essentials for Small and Medium Sized Enterprises** Geneva: International Trade Centre,1993.
- Czinkota, Micheal ve Ilkka Ronkainen. **Global Marketing**. International Edition. Fort Worth: The Dryden Pess, 1998.
- Czinkota Micheal ve Illka Ronkainen, Micheal Mofett. **International Business**. 4th Ed. Fort Worth:, Dryden Press ,1996.
- Çavuşgil, Tamer. **Küçük Ve Orta Boy İşletmeler İçin İhracat Pazarlama Araştırması** Çeviren: Ali Can Kavas, Ed.: Çevik Uraz. İstanbul: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayını, Mart 1997.
- . “Guidelines for Export Market Research”, **International Marketing Strategy**. 3rd Edition, Ed.:Hans B. Thorelli, S. Tamer Çavuşgil,Oxford: Pergamon Press, 1990..
- Çekinmez, Vural. **İhracatta Nakliyat**. Ankara: İGEME yayınları.
- . “İhracatta Fiyatlandırma ve Mobilya Dış Ticareti” **Dış Ticaret**. Hazırlayan: Mustafa H. Çolakoğlu Ankara: Kosgeb, 1996.
- Çınar, Hakan. **Pratik İthalat İhracat İşlemleri ve Dış Ticarete Finansman Teknikleri**. Ankara: Arc Eğitim Danışmanlık ve Organizasyon Hizmetleri A.Ş., 2000.
- Ergün, Özden ve Meral Gündüz. **Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin İhracata Yönlendirilmelerinde bir Model: Sektörel Dış Ticaret Şirketleri**. Ankara: İGEME Yayınları, 1997.

Export Trading Company Guidebook, Prepared for the U.S. Department of Commerce, by Price Waterhouse and the Council for Export Trading Companies. Washington: U.S. Government Printing Office, 1987.

Feinschreiber, Robert. "Antitrust and Tax Considerations" **Export Handbook: Accounting, Finance, Tax Guide.** Ed.: Robert Feinschreiber New York: John Wiley and Sons, 1997.

Gürdal, Ruhi ve Sehavet Gürdal, "Uluslararası Pazarlamada Fiyatlandırma Kararları" **Dış Ticaret .** Hazırlayan: Mustafa H. Çolakoğlu Ankara: Kosgeb, 1996.

Hirsch, Maurice. **Advanced Management Accounting.** Massachusetts:PWS Kent Publishing, 1988.

Horngren, Charles ve George Foster, Srikant Datar. **Cost Accounting, A Managerial Emphasis.** 9th Ed. New Jersey: Prentice Hall, 1997.

İhracat Pazar Araştırmasına Giriş (Introduction to Export Market Research) Türkçeye çeviri Ali Rıza Karacan, Oya Güner, E. Ruhi Örmeci. Geneva: International Trade Centre UNCTAD/GATT, 1983.

Karluk, Rıdvan. **Türkiye Ekonomisi.** İstanbul:Beta Basım Yayım Dağıtım, 1999.

Kartal, Ali. **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi (II).** Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık, 2002.

Kızıl, Ahmet ve Macide Şoğur. **İhracat-İthalat İşlemleri ve Muhasebe Uygulaması.** İstanbul: Der Yayınları,1995.

Kozlu, Cem. **Sogo Şoşa: Dışa Açılmada Japon Dersi, Türkiye için Model Oluşturmak Üzere Japon Dış Ticaret Şirketleri Sogo Şoşalar Üzerine Bir İnceleme.** İstanbul: Bilkom Yayınları, 1993.

Manual on the Physical Distribution of Export Goods. Geneva : International Trade Centre UNCTAD/GAT, 1988.

Melemen, Mehmet ve Burak Arzova. **Uluslararası Ticaret Alternatif Finansman Teknikleri ve Muhasebeleştirilmesi, Ticari Yazışma Örnekleri.** İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000.

Oktav, Mete ve Alican Kavas, Mustafa Tanyeri. **İhracatın Geliştirilmesi ve Ortak Pazarlama Grupları.** Ankara:TOBB Yayınları, 1992.

Serin, Necdet. "Dış Ticaret ve Dış Ticaret Politikası" **Türkiye Ekonomisi.** Yayına Hazırlayan: Ahmet Şahinöz Ankara: Turhan Kitabevi,1998.

Şahin, Hüseyin. **Türkiye Ekonomisi- Tarihsel Gelişimi, Bugünkü Durum.** Gözden Geçirilmiş 4. Baskı. Bursa: Ezgi Kitabevi, 1997.

Teknik Konular Rehberi II.,Kambiyo. Ankara: Türkiye İş Bankası Eğitim Müdürlüğü, Yayın No 58, Şubat 1999.

Tolu, Abdullah ve İlhan Kırıktaş. **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.** İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1999.

Trade Secrets, KOBİ'lerin İhracat El Kitabı. Editör: Beratiye Öncü Ankara: International Trade Centre ve IGEME ortak yayını, 2000.

Türkiye Muhasebe Standartları 2000, Ankara: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 2000.

Wells, Fargo ve Karin B Dulat. **Exporting: from Start to Finance.** 2nd Ed. United States: Liberty Hall Press, 1991.

DERGİLER

Akay, Yusuf. "İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi ve Peşin Ödeme Şeklinde Karşılaşılan Bir Sorun", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog** Sayı 140, Aralık 1999.

Ancel, Bernard ve Bertrand Jocteu Monrozier. "Using Online Databases in a Cost Effective Way", **International Trade Forum** Issue 4, Oct-Dec. 1991.

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

Balabanis, I George. "Factors Affecting Export Intermediaries' Service Offerings: The British Example", **Journal of International Business Studies** Vol. 31, Issue 1, First Quarter, 2000.

_____ "Antecedents of Cooperation, Conflict and Relationship Longevity in an International Trade Intermediaries' Supply Chain", **Journal of Global Marketing.** Vol.12(2), 1998.

Barovick, Richard ve Patricia Anderson. "EMCs/ETCc: What They Are, How They Work", **Business America** Vol 113, n.14, July 13, 1992.

Baş, Seyit Ahmet ve Yusuf Akay "İhracat IV" **Vergi Dünyası.** Sayı 207, Kasım 1998.

Baykal, Cevdet. "Cumhuriyetin 75. yılına DTM'nin KOBİ lere SDŞ'lere Bakışı, İhracatta Sektörel Dış Ticaret Modeli ve Devlet Yardımları", **Dış Ticaret Dergisi** Yıl 3, Ekim 1998.

_____. "Türk Mal ve Hizmet Kalitesinin Arttırılması ve Marka Oluşturulması", **Dış Ticarete Durum** Sayı 42, Temmuz 99.

Bello, Daniel C. ve Nicholas C. Williamson. "Contractual Arrangement and Marketing Practices in the Indirect Export Channel", **Journal of International Business Studies** Summer 1985.

_____. "The American Export Trading Company: Designing a New International Marketing Institution", **Journal of Marketing** Vol 49, Fall 1985.

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

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

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

Haigh, Robert W. "Thinking of Exporting ? Export Management Companies Could be The Answer", **Colombia Journal of World Business**. Vol. 29 Issue: 4, Winter 1994.

Jacobs, Fred ve Ernest Larkins. "Export Tax Incentives for Establishing Foreign Markets: An Analysis of Marginal Costing Techniques", **Accounting Horizons** Vol.12, No:4, December 1998.

Kamakgün, Kadir. "Süresi İçinde Yurda Getirilmeyen İhraç Karşılığı Dövizlerin Değerlemesi", **Vergi Sorunları** Sayı 110, Kasım 1997.

Kartal, Zihni. "İhraç Kayıtlı Teslimlere İlişkin Kur Farkları", **Vergi Dünyası** Sayı 237, Mayıs 2001.

Kırıқтаş, İlhan. "Mal İhracatında KDV İstisnası ve Özellik Gösteren Durumlar", **Maliye Postası Dergisi** 15 Mart 1997.

Myers, Matthew B. "The Pricing of Export Products: Why Aren't Managers Satisfied With the Results", **Journal of World Business** Vol. 32, Issue 3, Fall 97.

Orfaly, Talat. "Cost Management: Key to Competing in Foreign Markets," **International Trade Forum**. Issue 4, 1994.

- Özdemir, Emin. "Tüm Yönleriyle Kur Farkları I", **Yaklaşım** Yıl 7 , Sayı 83, Kasım 1999.
- Peng, W. Mike ve Anne Ilinitich. "Export Intermediary Firms: A Note on Export Development Research", **Journal of International Business Studies** Vol.29, Issue 3, Third Quarter, 1998.
- Peng W Mike.ve W.L.Charles Hill, Y.L. Denis Wang, "Schumpeterian Dynamics Versus Williamsonian Considerations: A Test of Export Intermediary Performance", **Journal of Management Studies** Vol 37, Issue 2, March 2000.
- Sazak, İsmail. "Kur Farkı ve Uygulamada Özellikli Durumları", **Vergi Sorunları** Sayı 145, Ekim 2000.
- Sumer, Haluk. "Kambiyo Taahhüt Hesabı Kapatıldıktan Sonra Yurt Dışında Bırakılan veya Yurda Getirilemeyen İhracat Mal Bedellerinin Değerlenmesi", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog** Haziran 1997.
- Usta, Tacettin. "İhracat İstisnasından Doğan KDV'nin Beyanı ve İadesi", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Temmuz 1999.
- . "İhraç Edilmek Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Tecil- Terkin ve İade", **Maliye Postası. Dergisi** 15 Kasım 1998.
- Vanderleest, Henry W. "Developing a Transportation Plan: What Exporters Should Consider", **Industrial Management** Vol 33, Issue 3, May June 1991.
- Veske, Eren. "İhracatta KDV İstisnası ve Buna Bağlı İade İşlemlerinde YMM Uygulamalarına Tabi olan Alıcı veya İhracatçıların Müteselsil Sorumlulukları", **Vergi Sorunları** Sayı 146, Kasım 2000.
- Yalçın, Hüseyin ve Erkan Gürboğa. "Kambiyo Mevzuatı Hükümleri Çerçevesinde Döviz Cinsinden Alacakların Değerlemesi", **Vergi Dünyası** Sayı 181, Eylül 1996.
- Yalçın, İbrahim, "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Sektörel Dış Ticaret Şirketi Olarak Örgütlenmeleri", **Dış Ticaret Dergisi** Yıl 3, Sayı, 8, Ocak 1998.
- Yıldız, Bülent. "İhraç Bedeli Dövizlerin Değerlemesi", **Vergi Raporu** Sayı 33, Şubat-Mart 1998.

SEMİNER NOTLARI

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

Dinekli, Belgin. "İhracat Kredileri- EXİMBANK Kredi Uygulamaları", **Dış Ticaret Eğitim Programı Seminer Notları** İstanbul; 07 11 Şubat 2000,

Moldibi, Adnan."Türk Dış Ticaret Rejimi: İhracata Ait Esaslar" **Dış Ticaret Eğitim Programı Notları** İstanbul: 7-11 Şubat 2000,

MEVZUAT

Yurt Dışında Düzenlenen Fuar ve Sergilere Milli Düzeyde veya Bireysel Katılımın Desteklenmesine İlişkin Tebliğ **Resmi Gazete.** 22300; 01.06.1995

27 Seri Nolu SM, SMM, YMM Genel Tebliği **Resmi Gazete.** 24252; 12.6.2000

18 seri Nolu SM, SMM, YMM Genel Tebliği **Resmi Gazete.** 24359; 30.07.1995

I seri No lu SM, SMM, YMM Genel Tebliği **Resmi Gazete.** 204371; 8.2.1990

20 seri No lu SM, SMM, YMM Genel Tebliği **Resmi Gazete.** 22559; 19.2.1996

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği **Resmi Gazete** 24592; 23.11.2001

Sektörel Dış Ticaret Şirketleri Statüsüne İlişkin Tebliğ **Resmi Gazete.** 22829; 26.12.1996

İstihdam Yardımı Hakkında Tebliğ **Resmi Gazete.** 23948; 29 01.2000

Eğitim Yardımı Hakkında Tebliğ **Resmi Gazete.** 23948; 29.01.2000

Türk Ürünlerinin Yurt Dışında Markalaşması, Tanıtım ve Tutundurması İle Türk Malı İmajının Yerleştirilmesine Yönelik Faaliyetlerin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ **Resmi Gazete.** 23948;29.01.2000

Yurt Dışında Ofis- Mağaza Açma, İşletme ve Marka Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ **Resmi Gazete.** 23066; 31 07.1997

Pazar Araştırması Desteği Hakkında Tebliğ **Resmi Gazete.** 23066; 31.07.1997

Dahilde İşleme Rejimi Kararı **Resmi Gazete.** 22510; 31.12.1995

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

Dış Ticaret Şirketleri Statüsüne İlişkin Tebliğ **Resmi Gazete.** 22515; 6.1.1996

Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun

Katma Değer Vergisi Kanunu

Vergi Usul Kanunu

T.C. Merkez Bankasının 1-M Sayılı Genelgesi

Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun

Türk Parası Kıymetini Koruma hakkında 32 sayılı Karar

INTERNET KAYNAKLARI

www.insight.com.ru/Datbase/chapter5.Market_Entry.htm 18.10.2000 tarihli internet sayfası

www.malaysiaexports.com/inex9.2.direct.export.htm 26.09.2000 tarihli internet sayfası.

www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/ocak99/sektorel.htm. 25.4.2000 tarihli internet sayfası

www.foreigntrade.gov.tr/EXİMBANK/EXİM22.HTM 15.04.2000 tarihli internet sayfası.

www.exportsource.gc.ca/cgi/bin/expkit 5.12.2000 tarihli internet sayfası.

www.igeme.org.tr/tur/pratik/fiyat.htm 20.11.2000 tarihli internet sayfası

www.malaysiaexports.com/inex11.1.cost.calculation.htm

Bekir Gövderc, "Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin Yapısı Üzerine bir Araştırma"
www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/ocak99/sektorcl.htm. 25.4.2000 tarihli internet sayfası