

İTHAL EDİLEN MALIN MALİYETİNİN SAPTANMASI VE TEKDÜZENE UYGUN YEVMİYE KAYITLARININ YAPILMASI

Dursun Ali TURANLI
Yeminli Mali Müşavir

1- İTHALAT

İthalat, ülkemize dış ülkelerden mal ve hizmet getirilmesidir. Bu yönüyle de dövizin dışarıya gitmesi anlamına gelmektedir. İthalat bedellerinin ödenmesinde uluslar arası kurallar ile bankacılık teamüllerine alıcılar ve satıcılar arasındaki sözleşmelere göre banka ve özel finans kurumlarının kendi kaynaklarından ya da döviz tevdiat hesaplarından , mal veya hizmet ihracı bedellerinden mahsup (takas) edilmek koşuluyla Türk parası yada döviz olarak ödeme yapılır.

2- İTHALATTA ÖDEME ŞEKİLLER

İthalatta ödeme şekillerini 6 gruba ayırarak inceleyebiliriz:

- 1- Akreditifli ödeme
- 2- Vesaik mukabili ödeme
- 3- Mal mukabili ödeme
- 4- Kabul kredili ödeme
- 5- Peşin ödeme
- 6- İthal bedellerinin mal ve hizmet ihracı bedelleriyle mahsuben ödenmesi ve özel takası

2.1 Akreditifli Ödeme: Bankalar ithalatçılardan akreditif talimatını aldıktan sonra 5 iş günü içinde bu talimat ile uluslar arası kurallar, bankacılık teamüllerine uygun şekilde akreditif açarlar. Banka kendi şubesine veya başka bir bankaya açılan koşulları ve miktarı belli olan bir hesaptır. İhracatçı mal bedelinin tahsil edeceğini bilir. İthalatçı da sevkıyat yapılmadan önce ödeme yapılmayacağını bilir. Akreditifli ödeme şekli ile mal ve hizmet bedelinin ödeneceği garanti altına alınır. Akreditifli ödeme şekli vadeli olarak da

uygulanabilmektedir. Gayri Kabili Rücu Akreditif, Kabili Rücu Akreditif, Teyitli Akreditif, Teyitsiz Akreditif olarak bölümlere ayrılır.

2.2 Vesaik mukabili ödeme: Bu ödeme şekli malı teslim eden vesaikin ihracatçı firmanın bankası tarafından mal bedelinin tahsili karşılığında ithalatçıya teslimini gerektiren ödeme şeklidir. İthalatçılar transferden sonra 180 gün içinde transferini yapan bankaya gümrükçe tasdikli GB (Gümrük Beyannamesi) ve faturayı ibraz ederek hesabı kapattırmak zorundadırlar. Bu ödeme şekli uygulamada en çok görülen ödeme şeklidir.

2.3 Mal mukabili ödeme: Mal mukabili ödeme şeklinde ithalatçı tarafından mallar gümrükten çekilmekte ve ödemesi daha sonra yapılmaktadır. Kredili alışveriş gibi firmaların birbirine güvenine dayanan bir ödeme şeklidir. Mal mukabili ödemede, ödeme malın gümrükten çekilmesinden, malın satılmasından daha sonra yapılmaktadır. Bu durum ithalatçı için iyi görünmesine rağmen şubat krizinde bu nedenle bir çok firma zor durumda kalarak, aktiflerinin bir bölümünü kaybetmek zorunda kalmıştır. Döviz kuru riski bu şekilde ithalat yapan işletmeleri olumsuz etkilemiştir.

2.4 Kabul kredili ödeme: Kabul kredisi yoluyla ödenecek ithalatta mal bedelleri malın ithalinden belli bir süre sonra ödenir. Kabul kredili ithalat satılan mallar için satıcının düzenle-

yeceği vadeli poliçelerin bankacılık teamüllerine, alıcı satıcı arasındaki akitlere göre, ithalatçı, banka veya muhabiri tarafından kabul edilmesi ile gerçekleşir.

2.5 Peşin ödeme: İthal edilecek malların bedellerinin tamamının yada bir kısmının peşin ödenmesidir.

İthalatçılar ödemeyi müteakip 180 gün içinde Gümrük beyannamesi veya faturaya istinaden hesap kapatma talebinde bulunulur. Bankalarca Gümrük Beyannamesi ve fatura ile DSB (Döviz satım belgesi) veya TPTB (Türk Parası Transfer Belgesi) arasında uygunluğun sağlanması yönünden gerekli inceleme yapıldıktan sonra ithalat hesabı kapatılır.

2.6 İthal bedellerinin mal ve hizmet ihracı bedelleriyle mahsuben ödenmesi ve özel takası: İthalat bedellerinin kısmen veya tamamen mal veya hizmet ihracı bedeli dövizlerle mahsuben ödenmesi mümkündür. Mal veya hizmet ihraç ve ithalinde karşılıklı tarafların aynı gerçek veya tüzel kişiler olması halinde, bunların bedelleri herhangi bir para hareketi söz konusu olmaksızın kısmen veya tamamen birbiriyle takas edilebilir.

3- İTHAL MAL MALİYETİNİN SAPTANMASI:

3.1. İthal Edilen Malın Maliyetinin Saptanması

Vergi Usul Kanununun 269-275 maddelerinde gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilenlerin

yine demirbaş eşyaların, emtianın, imal edilen emtianın nasıl değerlendirileceğine yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 274. Maddesinde de satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir denilmektedir.

Yine Vergi Usul Kanununun 262. Maddesinde maliyet bedeli aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.¹

“Maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin iktisad edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunların mutafferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder denilmektedir. Burada mal bedeline satın alma gideri olarak yapılan giderlerin de gireceği anlatılmaktadır. Vergi Usul Kanununun 238 nolu genel tebliğinde emtianın satın alınıp, işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur denilmektedir.² Yine stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda gider yazılması ve maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Vergi usul kanunu ile ilgili tebliğlerinde kur farklarının malın satın alınıp işletme stoklarına

girinceye kadar oluşan kur farklarının maliyete, malın stoklara intikal ettikten sonra, stokta kalan emtia ile ilgili doğacak kur farklarının ise gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi yönünden mükellefe bir tercih hakkı tanınmaktadır. (VUKGT.238-334)

3.2. Verilen Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi

Yurt dışına verilen döviz cinsinden sipariş avanslarının ve transferi yapılmamış döviz borçlarının dönem sonlarında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda iki görüş ileri sürülmektedir. Birinci görüşe göre dönem sonlarında eğer ithalat tamamlanmamış mal gelmemiş ise bu verilen avansın bir alacak olduğunu ileri süren görüşe göre döviz alış kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulması gerekecektir.³

İkinci görüşe göre yurt dışına verilen dövizli sipariş avansının normal bir alacak olmadığını istenildiğinde alınmayacağı ileri sürülerek, dövizli yurt dışı sipariş avanslarının değerlemeye tabi tutulmasına gerek olmadığını iddia etmektedirler. Avansa konu işlemin gerçekleştiği anda ödeme sırasında meydana gelen değerlendirme farklarının

¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

² 2.3.1995 tarih., 22218 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

³ Mali Çözüm Dergisi 55. Sayısında Yeminli Mali Müşavir Ahmet Demir “Yurtdışından Akreditif Yoluyla İthal Edilen Malların Değerlemesi ve Kur Farkları” isimli makalesinde “Verilen dövizli sipariş avansları 130 nolu VUK GT’ye göre döviz alış kuruyla değerlendirilir, dönem sonunda envanter çalışmaları sırasında transferi yapılmamış ithalat borçları dönem sonu döviz kurlarıyla değerlemeye tabi tutulur.”

malin maliyetine menfi yada müsbet olarak yansıtılması konuya ait üçüncü görüş olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu görüşün en tutarlı yanı malın işletmeye girişi ile değerlendirilerek fiktif olan hiçbir unsura yer vermeden malın gerçek maliyeti ile işletmeye girerek hesaplara intikal etmektedir.

Maliye Bakanlığına intikal eden olaylarda Konuyla ilgili Bakanlığın vermiş olduğu iki özelge aşağıdaki gibidir:

“Avans ödemeleri, alıcı için satıcı firmadan alacağı mal karşılığında bir alacak teşkil ettiğinden San. ve Tic. A.Ş.’nin makine alımı için satıcı firmaya döviz cinsinden ödediği avans; hesap dönemi sonlarında Vergi Usul Kanunu’nun 263’üncü maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı’nda tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlendirilecek ve ortaya çıkan kur farkı dönem kazancıyla ilişkilendirilecektir.”⁴

“Şirketin döviz olarak almış olduğu avanslar şirket için bir borç niteliğinde olduğundan, döviz olarak alınan bu avansların dönem sonunda değerlemeye tabi tutulması ve değerlendirilmesinin sonucunda oluşacak kur farklarının da kâr-

zarar hesabına yazılması mümkün bulunmaktadır.”⁵

Konu ile ilgili Danıştay’ın görüşü ise aşağıdaki gibidir.

Danıştay 3. Daire 25.2.1999 tarih, E, 1997/2370 K.1999/692 sayılı kararı Danıştay’ın görüşüne göre yapılacak ithalatın bedeline mahsuben, yabancı satıcıya ödenen sipariş avansı dövizli olacaktır. Dönem sonunda kur değerlemesine tabi tutulması ve kur farkının gelir yazılması gerekir.⁶

Danıştay 4. Dairenin 10.10.2003 tarihli ve E.2002/2992, K.2003/3150 sayılı kararı Danıştay’ın görüşü, alınan ve verilen avanslar gerçek bir borç ve alacaktan farksızdır. İthalat için verilen döviz cinsinden avansların dönem sonunda cari kurla değerlemesinden doğan fark dönem sonuç hesaplarına intikal ettirilir.

Alınan yurtdışı avanslar ile ilgili Danıştay ‘ın ihracatın gerçekleşmesine bağladığı kararları aşağıdaki gibidir:

Danıştay 3. Daire 06.02.1997 tarih, E, 1995/4701, K.1997/486 sayılı kararı Danıştay’ın görüşüne göre ” ilerde tahakkuk edecek (İhraç edilecek) emtianın karşılığı olarak peşin alınmış bir döviz dolayısıyla tahakkuk esasına bağlı olarak gelir veya gider unsuru

⁴ Maliye Bakanlığının 17.09.1998 tarih ve B.07.0 GEL 0.29/2949-280-270/32756

⁵ Maliye Bakanlığının 05.06.2001 tarih ve B.07.0.GEL.029/2949-280-282-282/30521 sayılı özelgeleri, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası yayın organı “ Mali Mevzuat Platformu 15 Temmuz 2001 “ tarihinde Özelgelerin tam metni yer almaktadır.

⁶ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası yayın organı “ Mali Mevzuat Platformu 15 Ağustos 2001 s..22

teşekkül etmemiştir. İhracat 1993 yılında henüz gerçekleşmemiş bulunduğundan, yabancı paranın ihraç bedeli olarak işletmeye dahil bir para gibi değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan taraflar arasında yapılan mukavelenin yürürlükte bulunması, ihracattan vazgeçilmemiş olması nede- niyle alınan avansların bir borç niteliğini kazandığı söylenemeye- ceğinden, borç olarak değerlendirilmeye tabi tutulması mümkün değildir.

Bu durumda, davacı şirketin ihracat karşılığı aldığı dövizlerin yabancı para cinsinden borç olarak kabul edilip yıl sonunda değerlemeye tabi tutularak doğan kur farklarının gider yazılma-sından dolayı tesbit edilen matrah farkında hukuka aykırılık yoktur.”

Yine Danıştay 3. Daire 04.06.1996 tarih ve E.1995/2225.K. 1996/21217 sayılı kararı, Danıştay’ın görüşüne göre “Yapılacak ihracat karşılığı olarak yabancı firmalardan alınan döviz cinsi avansların, ihracatın gerçekleşmesi halinde şirketin borcu olarak kabul edilip, döviz cinsinden olan bu borçların değerlemeye tabi tutulması sonucu doğan kur farklarının gider kaydedilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır. “

4- TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA TEBLİĞİNE GÖRE İTHALATIN YEVMİYE KAYITLARI YAPILMASI

Kanada’daki bir firmadan demir ve çelik tel alımı için 16.07.2005 tari-hinde 10.000 \$ peşin ödemesi yapılmıştır.

19.08.2005 tarihinde sipariş edilen mal gelmiştir

İthalatın ithalat maliyet tablosunda yerleştirmelerini aşağıdaki gibi yapabi liriz.

(Merkez Bankası Döviz alış kuru)

Yb. Para Tutarı : 10.000 \$

Malın Adı : Demir ve Çelik Tel. (19.08.2005)

Ref. No :

İTHALAT MALİYET TABLOSU

Mal Bedeli (10.000 x 1,3676)	13.676,00
Navlun	370,50
Sigorta	33,90
FOB – CF/CIF Tutar	
.....	
İthal Harcı
Banka Giderleri	51,50
Banka Komisyonu	51,50
Muhabir banka gideri	-
Diğer banka giderleri	-
Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu	151,80
Toplu Konut Fonu	-
Gümrük	400,30
Diğer	12,00
-TSE Harcı
-Gözetim Şirketi Faturası
-Ekspertiz Ücreti
Gümrük Komisyoncusu Dekontu (pul, ordino, ardiye vb.)	99,80
Gümrük Komisyoncusu Fatura veya makbuzu	81,90
Diğer giderler
TOPLAM MALİYET	14.877,72

4.1 PEŞİN İTHALAT

Örnek 1

İthalatla ilgili yevmiye kayıtları İthalat Maliyet tablosuna göre kırılımlar yaparak ithalatın yevmiye kayıtlarını aşağıdaki gibi yapabiliriz.

Yevmiye Kayıtları:

1- -----16.07.2005-----

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	13.274,50._	
159.01 Verilen Yurtdışı Sipariş Avansları		
159.01.01 1.Nolu Sipariş Avansı	13.223,00._	
159.02 İthalat Maliyeti		
159.02.011.Nolu İthalat Maliyeti	51,50._	
159.02.01.03 Banka Giderleri		
102.BANKALAR		13.274,50._
102.00 X BANKASI ŞB.		
10.000 \$*1.3223._YTL. 1 Nolu Sipariş Avansı		

2- -----19.08.2005-----

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		
159.02 İthalat Maliyeti	14.826,20._	
159.02.011 Nolu İthalat Maliyeti		
159.02.01.01Mal Bedeli 10.000\$*1,3676	13.676,00._	
159.02.01.02Navlun ve Sigorta Bedeli	404,40._	
159.02.01.04Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu	151,80._	
159.02.01.05Gümrük Vergileri	400,30._	
159.02.01.06Gümrük Komisyon Giderleri	81,90._	
159.02.01.07Diğer Giderler	111,80._	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		13.223,00._
159.01Verilen Yurtdışı Sipariş Avansları		
159.01.011.Nolu Sipariş Avansı		13.223,00._

100 KASA	1.150,20._
100.00 TL Kasası	1.150,20._
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	
159.02 İthalat Maliyeti	453,00._
1 Nolu İthalat Maliyeti. 19.08.2005 Tarihli GB. gereği	
3- -----19.08.2005-----	
153 TİCARİ MALLAR	14.424,70._
153.00 Ticari Mallar	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	14.424,70._
159.02İthalat Maliyeti	
159.02.011 Nolu İthalat Maliyeti	14.424,70._
1 Nolu İthalat Maliyeti İlgili Hs	
-----/-----	

4.2 MAL MUKABİLİ İTHALAT

Örnek 2

Fransa'daki bir firmadan 4.800 m2 PVC yer kaplamaları alımı için 23.06.2005 tarihinde ithalat anlaşması yapılmıştır.(4.800 m2*7,8 EUR)

07.07.2005 tarihinde sipariş edilen mal gelmiştir. İthalat işleminin gerçekleşmesi sırasında

Mal bedeli (37.440 EUR*1,6009._YTL) : 59.937,70._YTL .dır

15.07.2005 tarihinde ithalat transferi yapılmıştır.(37.440 EUR*1.,6047._YTL) : 60.079,97._YTL.

İthalde ödenen Kdv. : 11.257,30._YTL.

Kaynak kullanımı Destekleme Fonu : 1.814,60._YTL.

Navlun : 533,00._YTL.

TSE Harcı : 34,60._YTL.

Gümrük Kom. Masrafı : 75,00._YTL. olmak üzere

13.714,50._YTL. gider yapılmış ve peşin olarak ödenmiştir.

İthalatın ithalat maliyet tablosunda yerleştirmesi yukarıdaki örnekteki gibi olacaktır.

(Merkez Bankası Döviz kuru)

Yevmiye Kayıtları:

1- -----07.07.2005-----		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		
159.02 İthalat Maliyeti	62.394,90._	
159.02.011 Nolu İthalat Maliyeti		
159.02.01.01 Mal Bedeli	59.937,70._	
159.02.01.02 Navlun ve Sigorta Bedeli	533,00._	
159.02.01.04 Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu	1.814,60._	
159.02.01.05 Gümrük Vergileri	-----	
159.02.01.06 Gümrük Komisyon Giderleri	75,00._	
159.02.01.07 Diğer Giderler	34,60._	
191 İNDİRİLECEK KDV.	11.257,30._	
191.00 İthalde Ödenen Kdv.	11.257,30._	
100 KASA		13.714,50._
100.00 TL Kasası		13.714,50._
320 SATICILAR		59.937,70._
320.01 Yurtdışı Satıcılar		59.937,70._
2 Nolu İthalat Maliyeti. 07.07.2005 Tarihli GB. gereği		
2- -----15.07.2005-----		
320 SATICILAR	59.937,70._	
320.01 Yurtdışı Satıcılar		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	142,27._	
159.02İthalat Maliyeti		
102 BANKALAR		60.079,97._
102.00 X Bankası Şb.		
2 Nolu İthalat Transferi		
3- -----15.07.2005-----		
153 TİCARİ MALLAR	62.537,17._	
153.00 Ticari Mallar		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		62.537,17._
159.02İthalat Maliyeti		
159.02.02 Nolu İthalat Maliyeti		62.537,17._
2 Nolu İthalat Maliyeti İlgili Hs.		
-----/------		

4.3 VESAİK MUKABİLİ İTHALAT

Örnek 3

Fransa'dan vesaik mukabili ithalatı gerçekleştirilen 6.500 m2 Laminat Parke ile ilgili giderler aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmiştir.

Mal bedeli (56.700 EUR*1,6047._YTL)	: 90.986,49._YTL.
İthalde ödenen Kdv.	: 16.349,80._YTL.
Kaynak kullanımı Destekleme Fonu	: 2.310,65._YTL.
Navlun	: 820,00._YTL.
TSE Harcı	: 65,50._YTL.
Gümrük Kom. Masrafı	: 100,00._YTL. olmak üzere 19.645,95._YTL.gider yapılmış ve peşin olarak ödenmiştir.

İthalatın ithalat maliyet tablosunda yerleşirmesi yukarıdaki örnekteki gibi olacaktır.

(Merkez Bankası Döviz kuru)

Yevmiye Kayıtları:

1- -----15.07.2005-----

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

159.02 İthalat Maliyeti	94.282,64._	
159.02.011 Nolu İthalat Maliyeti		
159.02.01.01Mal Bedeli	90.986,49._	
159.02.01.02Navlun ve Sigorta Bedeli	820,00._	
159.02.01.04Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu	2.310,65._	
159.02.01.05Gümrük Vergileri	-----	
159.02.01.06Gümrük Komisyon Giderleri	100,00._	
159.02.01.07Diğer Giderler	65,50._	
191 İNDİRİLECEK KDV.		
191.00 İthalde Ödenen Kdv.	16.349,80._	
100 KASA		19.645,95._
100.00 TL Kasası		19.645,95._
102 BANKALAR		90.986,49._
102.01 Vadesiz Ticari Mevduat		90.986,49._

3 Nolu İthalat Maliyeti. 15.07.2005 Tarihli GB. gereği

2- -----15.07.2005-----

153 TİCARİ MALLAR 94.282,64._

153.00 Ticari Mallar

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 94.282,64._

159.02İthalat Maliyeti

159.02.03 Nolu İthalat Maliyeti 94.282,64._

3 Nolu İthalat Maliyeti İlgili Hs.

-----/-----

5- SONUÇ

Yazımızda açıklamaya çalıştığımız günümüz ekonomilerinin vazgeçilmez işlemlerinden olan avans verme ve avans alma işlemlerinde yukarıda da değinildiği gibi değerlendirme ölçülerinin ne olması gerektiği konusundaki tartışmalar devam etmektedir.

Danıştay kararları avanslara değerlendirme yapılması yönünde istikrar kazanmaya başlamıştır. Danıştay'ın görüşüne göre Avanslar, gelecekte yapılacak olan mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ve verilen değerleri ifade eder. Bu haliyle avanslar gerçek bir borç veya alacaktan farksızdır. Avansa konu işlemten vazgeçilmesi halinde avans tutarı talep edilebilir bir borç veya alacağa dönüşmektedir. Tek Düzen muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde de bu husus benimsenmiştir.

İstikrarlı ekonomiye geçiş programının uygulamasına devam edildiği ve yabancı sermaye yatırımlarının beklendiği şu günlerde alınan ve verilen avansların değerlemesi ile ilgili yasal bir düzenlemenin yapılmasında yarar vardır.