

HİTİT SOSYAL BİLİMLER DERGİSİ

Hitit Journal of Social Sciences

e-ISSN: 2757-7949
Cilt | Volume: 17 • Sayı | Number: ICAFR23
Mart | March 2024

10. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi Özel Sayısı
10th International Congress on Accounting and Finance Research (ICAFR23)

Dâhilde ve Hariçte İşleme Rejimi İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi

Accounting of Inward and Outward Processing Regime Transactions According to the Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standards

Aykan COŞKUN

Dr. | Dr.

Millî Eğitim Bakanlığı, Ankara, Türkiye
Ministry of Education, Ankara, Türkiye
aykancoskun3379@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-9912-6871>

Makale Bilgisi | Article Information

Makale Türü | Article Type: Araştırma Makalesi | Research Article
Geliş Tarihi | Received: 15.11.2023
Kabul Tarihi | Accepted: 27.02.2024
Yayın Tarihi | Published: 14.03.2024

Atıf | Cite As

Coşkun, A. (2024). Dâhilde ve Hariçte İşleme Rejimi İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(ICAFR Özel Sayısı), 128-143. <https://doi.org/10.17218/hititsbd.1391458>

Değerlendirme: Bu makalenin ön incelemesi iki iç hakem (editörler - yaygın kurulu üyeleri) içerik incelemesi ise iki dış hakem tarafından çift taraflı kör hakemlik modeliyle incelendi. Benzerlik taraması yapılarak (Turnitin) intihal içermediği teyit edildi.

Etik Beyan: Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur.

Etik Bildirim: husbededitor@hitit.edu.tr
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/hititsbd>

Çıkar Çatışması: Çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

Finansman: Bu araştırmayı desteklemek için dış fon kullanılmamıştır.

Telif Hakkı & Lisans: Yazarlar dergide yayınlanan çalışmalarının telif hakkına sahiptirler ve çalışmalarını CC BY-NC 4.0 lisansı altında yayımlanmaktadır.

Review: Single anonymized - Two Internal (Editorial board members) and Double anonymized - Two External Double-blind Peer Review. It was confirmed that it did not contain plagiarism by similarity scanning (Turnitin).

Ethical Statement: It is declared that scientific and ethical principles have been followed while conducting and writing this study and that all the sources used have been properly cited.

Complaints: husbededitor@hitit.edu.tr
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/hititsbd>

Conflicts of Interest: The author(s) has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author(s) acknowledge that they received no external funding to support this research.

Copyright & License: Authors publishing with the journal retain the copyright to their work licensed under the CC BY-NC 4.0.

Accounting of Inward and Outward Processing Regime Transactions According to the Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standards*

Abstract

An export-led growth policy was adopted in Turkey after 1980, and various incentives were introduced to increase exports as the foreign trade deficit continued. Inward and Outward Processing Regimes are two of the regulations made to promote exports. Inward Processing Regime is the regime in which the customs duties of imported goods that are not in free circulation are secured or the goods in free circulation are processed and exported in the Turkish Customs Territory. In the Inward Processing Regime, it is desired to procure raw materials and materials from abroad, to give competitiveness to the goods to be exported, to increase the market share of exported goods abroad and to diversify the exported goods. Outward Processing Regime is the regime in which the provisions regarding the temporary export of goods in free circulation from the Turkish Customs Territory to be subjected to outward processing activities and the re-entry into free circulation of the products obtained as a result of these activities with full or partial exemption from import taxes are applied. In the Outward Processing Regime, it is possible to benefit from technology and quality standards abroad and cheap labor costs. Since Turkey has made regulations for the harmonization process with the European Union and is a party to the agreements within the Customs Cooperation Council, it has updated the Inward and Outward Processing Regime procedures and the statuses of foreign trade companies. According to the Official Gazette dated 23/11/2016 and numbered 29897, the validity period of these documents of foreign trade companies holding Class A or Class B approved person status certificates was applied until 15/8/2017, and in the following period, these status certificates were abolished and replaced by the Inward Processing Regime Communiqué. (Export: 2006/12) "Authorized obliged party" and "approved person" certificates were introduced with Article 9 (Amended: OG-2/5/2018-30409 bis). Examining the Inward and Outward Processing Regime transactions within the scope of new regulations and accounting for these transactions in accordance with the Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standards can fill one of the gaps in the field. In the study, laws, directives and communiqués regarding Inward and Outward Processing Regime transactions were examined. The aim of the study is to account for possible Inward and Outward Processing Regime transactions of foreign trade companies within the scope of new regulations, in accordance with the Tax Procedure Law, Turkish Accounting Standards-2 Inventories Standard and Turkish Accounting Standards-23 Borrowing Costs Standard. In the study, case studies were developed and accounting records were made. As a result of the study, it was determined that some transactions were accounted differently within the scope of the Inward Processing Regime according to the Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standards, while there was no difference in the accounting of the transactions within the scope of the Outward Processing Regime. When accounting for import-related maturity differences, it is seen that the company's production costs are calculated higher according to the Tax Procedure Law regulations, and the financing expenses are calculated higher according to the Turkish Accounting Standards regulations. In order to eliminate these differences between accounting records and to reduce the costs arising from companies subject to independent audit recording in accordance with both the Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standards / Turkish Financial Reporting Standards, the Accounting Plan in Compliance with Financial Reporting Standards should be implemented as soon as possible, instead of the Uniform Accounting Plan, which does not meet the needs. is required. In the study, it was found that when foreign trade companies benefit from the Inward Processing Regime in the form of a Conditional Exemption System, raw material and material costs can be reduced because discounted guarantees are applied, and the Inward Processing Regime can provide a financing advantage since the guarantees can be given by letters of guarantee other than cash. When the Inward Processing Regime is used as a Reimbursement System, it can be said that this method is more suitable for the public interest since "customs administrations collect import taxes in advance. Outward Processing Regime can be seen as an alternative to domestic technology, quality standards and labor costs. It is obvious that Turkey, which has a balance of payments deficit, needs to export products with high added value. For this reason, it is recommended that foreign trade companies produce in this context and increase their incentives.

Keywords: Foreign Trade Accounting, Inward Processing Regime, Outward Processing Regime, Tax Procedure Law, Turkish Accounting Standards

*This study is a revised version of the paper presented at the 10th International Congress on Accounting and Finance Research (ICARF'23) organized by Hitit University between September 14-16, 2023.

Dâhilde ve Hariçte İşleme Rejimi İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi**

Öz

Türkiye’de 1980 sonrasında ihracata dayalı büyüme politikası benimsenmiş, dış ticaret açığının süreklilik göstermesiyle ihracatın arttırılması için çeşitli teşvikler getirilmiştir. Dâhilde ve Hariçte İşleme Rejimi, ihracatı teşvik için yapılan düzenlemelerden iki tanesidir. Dâhilde İşleme Rejimi, serbest dolaşımda bulunmayan ithal eşyanın gümrük vergilerinin teminata bağlanarak veya serbest dolaşıma giren eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde işlenerek ihraç edildiği rejimdir. Dâhilde İşleme Rejiminde yurt dışından hammadde ve malzeme temin etmek, ihraç edilecek eşyalara rekabet gücü kazandırmak, ihraç eşyaların yurt dışındaki pazar payını arttırmak ve ihraç eşyaları çeşitlendirmek istenmektedir. Hariçte İşleme Rejimi, serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir. Hariçte İşleme Rejiminde, yurt dışındaki teknoloji ve kalite standartlarından, ucuz iş gücü maliyetinden yararlanılabilmektedir. Türkiye, gerek Avrupa Birliğine uyum sürecine yönelik düzenlemeler yaptığından, gerek Gümrük İşbirliği Konseyinin bünyesinde bulunan sözleşmelere taraf olduğundan Dâhilde ve Hariçte İşleme Rejimi işlemlerini ve dış ticaret firmalarının statülerini güncelleştirir. 23/11/2016 tarih ve 29897 sayılı Resmî Gazeteye göre A sınıfı veya B sınıfı onaylanmış kişi statü belgesi sahibi olan dış ticaret firmalarının bu belgelerinin geçerlilik süresi 15/8/2017 tarihine kadar uygulanmış, sonraki süreçte bu statü belgeleri kaldırılmış yerine Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12) 9. maddeyle (Değişik: RG-2/5/2018-30409 mükerrer) “yetkilendirilmiş yükümlü” ve “onaylanmış kişi” sertifikaları getirilmiştir. Dâhilde ve Hariçte İşleme Rejimi işlemlerinin yeni düzenlemeler kapsamında incelenmesi, söz konusu işlemlerin Vergi Usul Kanununa ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre muhasebeleştirilmesi alandaki boşluklardan birini doldurabilecektir. Çalışmada, Dâhilde ve Hariçte İşleme Rejimi işlemleriyle ilgili kanun, yönerge ve tebliğler incelenmiştir. Çalışmanın amacı yeni düzenlemeler kapsamında dış ticaret firmalarının olası Dâhilde ve Hariçte İşleme Rejimi işlemlerini Vergi Usul Kanununa, Türkiye Muhasebe Standartları-2 Stoklar Standardına ve Türkiye Muhasebe Standartları-23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre muhasebeleştirmektir. Çalışmada örnek olaylar geliştirilerek muhasebe kayıtları yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda Vergi Usul Kanununa ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında bazı işlemlerin farklı şekilde muhasebeleştirildiği, Hariçte İşleme Rejimi kapsamında işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ise farklılık olmadığı tespit edilmiştir. İthalatla ilgili vade farkları muhasebeleştirilirken Vergi Usul Kanunu düzenlemelerine göre firmanın üretim maliyetlerinin daha yüksek, Türkiye Muhasebe Standartları düzenlemelerine göre finansman giderlerinin daha yüksek hesaplandığı görülmektedir. Muhasebe kayıtları arasındaki bu farklılıkların ortadan kaldırılması, bağımsız denetime tabi firmaların hem Vergi Usul Kanunu hem de Türkiye Muhasebe Standartlarına / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre kayıt yapmalarından kaynaklanan maliyetlerin azaltılması için ihtiyaçlara cevap vermeyen Tekdüzen Hesap Planı yerine Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planının bir an önce uygulanması gerekmektedir. Çalışmada, dış ticaret firmaları Dâhilde İşleme Rejiminden Şartlı Muafiyet Sistemi şeklinde yararlandığında indirimli teminat uygulandığından hammadde ve malzeme maliyetlerinin azaltılabildiğine, teminatların nakit dışında teminat mektubuyla verilebilmesinden dolayı da Dâhilde İşleme Rejiminin finansman avantajı sağlayabildiğine ulaşılmıştır. Dâhilde İşleme Rejiminden Geri Ödeme Sistemi şeklinde yararlandığında gümrük idareleri ithalat vergilerini peşin aldığından bu yöntemin kamu yararına daha uygun olduğu söylenebilir. Hariçte İşleme Rejimi, yurt içindeki teknolojiye, kalite standartlarına ve iş gücü maliyetlerine alternatif olarak görülebilir. Dış ödemeler dengesi açık veren Türkiye’nin katma değeri yüksek ürün ihraç etmesi gerektiği ortadadır. Bu nedenle dış ticaret firmalarının bu kapsamda üretim yapması ve teşviklerinin artırılması önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dış Ticaret Muhasebesi, Dâhilde İşleme Rejimi, Hariçte İşleme Rejimi, Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları

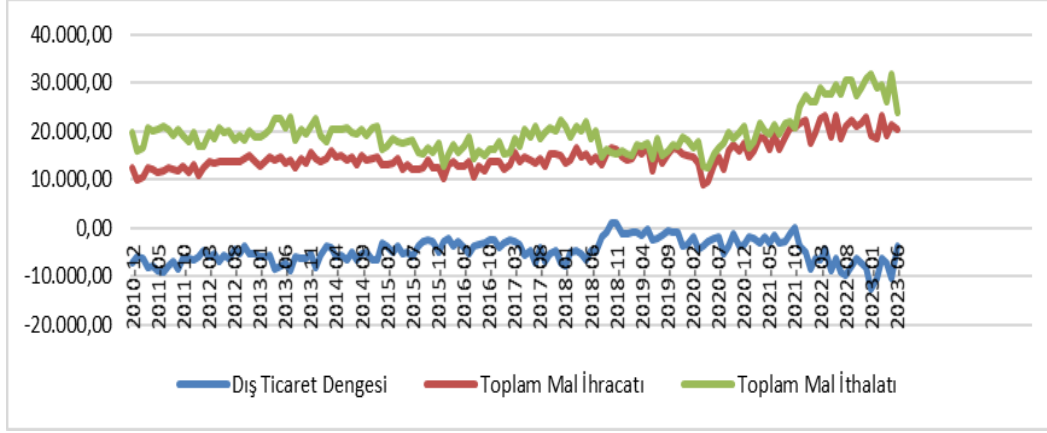
Giriş

Bir ülkenin ekonomik yönden güçlü olabilmesi için dış ödemeler dengesinin açık vermemesi başka bir deyişle ülkenin ihracatının ithalattan fazla olması gerekmektedir (Kaya, 2021, s.3). Türkiye’de 1980 sonrasında ihracata dayalı büyüme politikası benimsenmiş (Alkan, 2019, s.3), dış ticaret açığının

** Bu çalışma 14-16 Eylül 2023 tarihleri arasında Hitit Üniversitesi tarafından düzenlenen 10. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi’nde sunulan bildirinin gözden geçirilmiş halidir.

süreklilik göstermesiyle (bkz. Grafik 1) ihracatın arttırılması için çeşitli teşvikler getirilmiştir (Esen ve diğerleri, 2016, s.395).

Grafik 1. Türkiye'nin Toplam Mal İhracat ve İthalatına Göre Dış Ticaret Dengesi (Milyon TL)



Kaynak: Merkez Bankası

Dâhilde İşleme Rejimi (DİR) ve Hariçte İşleme Rejimi (HİR), ihracatı teşvik için yapılan düzenlemelerden iki tanesidir. DİR, 1980 yılından itibaren uygulanan İhracatı Teşvik Mevzuatının yerine Gümrük Birliği'ne giriş süreci kapsamında 31/12/1995 tarih ve 95/7615 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanarak mevzuata girmiştir (Takım ve Ersungur, 2010, s.292). DİR, serbest dolaşımda bulunmayan ithal eşyanın gümrük vergilerinin teminata bağlanarak veya serbest dolaşıma giren eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde işlenerek eşyanın ihracat şartının bulunduğu rejim olarak tanımlanabilir (Ergen, 2022, s.32). DİR'de yurt dışından hammadde ve malzeme temin etmek, ihraç edilecek eşyalara rekabet gücü kazandırmak, ihraç eşyaların yurt dışındaki pazar payını arttırmak ve ihraç eşyaları çeşitlendirmek amaçlanmıştır (Cebeci ve Yılmaz, 2013, s.206). 4458 sayılı Gümrük Kanunu madde 135-1'de HİR tanımlanmıştır. HİR, 144 ila 148 inci maddelerde öngörülen standart değişim sistemine ilişkin hükümler ile 116 ncı madde hükmü saklı kalmak üzere, serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir. HİR'de, yurt dışındaki teknoloji ve kalite standartlarından, ucuz iş gücü maliyetinden yararlanmak amaçlanmıştır.

Türkiye, gerek Avrupa Birliğine uyum sürecine yönelik düzenlemeler yaptığından, gerek Gümrük İşbirliği Konseyinin bünyesinde bulunan sözleşmelere taraf olduğundan DİR ile HİR işlemlerini ve dış ticaret firmalarının statülerini güncellemiştir. DİR ile HİR işlemlerini, dış ticaret firmalarının yeni statülerine ve güncel gelişmelere göre muhasebeleştirme bu çalışmanın motivasyonunu oluşturmaktadır. DİR ve dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili bilinen birkaç çalışma bulunmaktadır. Gönen ve Yılmaz (2015) tarafından yapılan çalışmada örnek olay ile DİR kapsamında Katma Değer Vergisi (KDV) istisnası incelenmiştir. Argun ve Eroğlu (2015) tarafından yapılan çalışmada DİR işlemleri ilgili dönemdeki düzenlemelere göre muhasebeleştirilmiştir. Ergen (2022) tarafından yapılan çalışmada DİR kapsamında gerçekleşen ticaretin ithalat bağımlılığına etkisi incelenmiştir. Bu çalışmada DİR işlemlerinin yanı sıra HİR işlemleri de yeni düzenlemeler kapsamında incelenmiş, söz konusu işlemler Vergi Usul Kanununa (VUK) ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre muhasebeleştirilmiştir.

Çalışmanın sonraki bölümlerinde literatür özetlenmiş, yeni düzenlemelere göre örnek olaylar geliştirilerek DİR ve HİR ile ilgili işlemlerin muhasebe kayıtları yapılmış, sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

1. Literatür Taraması

Literatürdeki önceki çalışmaların dış ticaret kapsamındaki stok, hasılat, kalite maliyetleri, transit ticaret ve taşımacılık işlemleri, DİR ve diğer işlemlerle ilgili olduğu görülmektedir. Çalışmalara konu olan işlemler VUK, Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ-FRS), Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ve TMS kapsamında incelenmiştir. Önceki çalışmaların özetine sırasıyla aşağıda yer verilmiştir.

Ağsaka ve Baral (2016), dış ticaret firmalarına ait işlemlerin TMS-2 Stoklar ve TMS-18 Hasılat Standardına göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini incelemişlerdir. Çalışmada, TMS-2 Stoklar Standardının stok alımına ilişkin vade farkları, stok maliyetleri ve değerlemesi, peşinat iskontoları bağlamında VUK'a göre farklılaştığı belirtilmiştir. Kurşunel ve Kınalı (2018), kalite maliyetleri ile ilgili temel kavramlar kapsamında dış ticaret firmaları tarafından kalite maliyetlerinin örnek olaylar ile nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini incelemişlerdir. Çalışmada, muhasebe sistemi içerisinde kalite maliyetleri tanımlanıp kayıt altına alındığında, bu kayıtların bilgi kullanıcılarının alacağı kararlara katkı sunacağı belirtilmiştir. Baral ve Gürsoy (2019), transit ticaret ve taşımacılık işlemlerini muhasebeleştirilmiş, KDV açısından değerlendirmişlerdir. Çalışmada, transit ticaret ve taşımacılık kapsamındaki finansal işlemlerde vergi ve muhasebeleştirme sorunları yaşandığı belirtilmiştir. Yılmaz ve Teker (2020), dış ticaret işlemlerini TMS-2, TMS-21 ve VUK ile karşılaştırarak muhasebeleştirilmişlerdir. Çalışmada kur farklarının muhasebeleştirilmesine yönelik yapılan düzenlemelerin; dönem sonu stok değerini, dönem kârını ve ödenecek vergi tutarını değiştirdiği belirtilmiştir. Doğan (2021), dış ticaret firmalarının satışlarından doğan hasılatın TFRS-15 kapsamında nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini incelemiştir. Çalışmada, dış ticaret firmalarının kullandıkları Incoterms yapısının, hasılatın ortaya çıktığı dönemi değiştirdiği, böylece hasılatın finansal tablolara alınma ve vergilendirilme dönemini farklılaştırdığına ulaşılmıştır. Kılıç ve Önal (2021), dış ticaret işlemlerinde yaygın olarak kullanılan BOBİ-FRS-6 Stoklar bölümünü ve TMS-2 Stoklar Standardını, BOBİ-FRS-20 Yabancı Para Çevrim İşlemlerini ve TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardını kendi aralarında ve VUK düzenlemeleri ile kıyaslamışlardır. Çalışmada, incelenen bölüm ve standartların benzerlikleri, farklılıkları tablolar ile özetlenmiş ve uygulama örnekleriyle açıklanmıştır. Özkan (2021), ithalat işlemlerinin TMS çerçevesinde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini incelemiştir. Çalışmada, TMS'ye göre yapılan kayıtlarla ile VUK'a göre yapılan kayıtlar arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması için düzenlemeler yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Gönen ve Yılmaz (2015), dış ticaret işlemleri sebebiyle oluşan KDV'yi sağlık sektörü bazında incelemişlerdir. Çalışmada, örnek olay ile DİR kapsamında KDV istisnası uygulanmış, muhasebe kayıtları yapılmıştır. Argun ve Eroğlu (2015), DİR kapsamında gerçekleşen işlemlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini incelemişlerdir. Çalışmada, DİR'in yurt dışında ucuz olan veya ülke içinde bulunmayan ham madde, malzemelerin ihraç edilecek eşyalarda kullanımına olanak sağladığından ve muafiyetlerden dolayı önemli bir teşvik olduğu belirtilmiştir. Ergen (2022), Türkiye'de DİR kapsamında ticaretin ithalat bağımlılığına etkisini incelemiştir. Çalışmada; Türkiye'nin ithalat bağımlılığının G7 ülkelerine nazaran düşük olduğu, DİR'in bütçe ve cari açığı artırmadığına ulaşılmıştır.

Literatür incelendiğinde DİR ile ilgili sınırlı sayıda da olsa çalışmalar bulunduğu, HİR ile ilgili bilinen bir çalışma olmadığı görülmektedir. Bu çalışmada, güncel düzenlemelere göre DİR ve HİR işlemlerinin VUK'a, TMS-2 Stoklar Standardına ve TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre muhasebeleştirilmesinin literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

2. Dâhilde İşleme Rejimi İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

4458 sayılı Gümrük Kanununun 108-122. maddeleri DİR'le ilgilidir. DİR'le ilgili ayrıca 17/1/2005 tarihli ve 2005/8391 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla DİR Tebliği (İHRACAT: 2006/12)

hazırlanmıştır. DİR Tebliğinde "Dahilde İşleme Rejimi Kararı"na istinaden dahilde işleme tedbirlerinin uygulama usul ve esasları belirlenmiştir. DİR Tebliği son olarak 28/2/2023 tarih ve 32118 sayılı Resmî Gazeteye güncellenmiştir.

Dış ticaret firmalarının DİR'den yararlanabilmeleri için Dâhilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) ve DİR iznine sahip olmaları gerekmektedir. DİİB için T.C. Ticaret Bakanlığına, DİR izni için ise ilgili gümrük idaresine başvuru yapılmalıdır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 108. maddesinde DİR'in Şartlı Muafiyet Sistemi ve Geri Ödeme Sistemi olarak iki şekilde uygulaması bulunmaktadır.

2.1. DİR'in Şartlı Muafiyet Sistemi Şeklinde Uygulanmasıyla İlgili İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Şartlı muafiyet sisteminde; eşya önce ithal edilerek söz konusu teminatlar gümrük idaresine verilmekte, eşya işlenerek ihraç edildikten sonra teminatlar gümrük idaresi tarafından ilgili dış ticaret firmasına iade edilmektedir.

DİR Tebliği madde 8'de teminat işlemleri yer almaktadır. Teminatlar nakit, teminat mektubu, hazine bonosu ve/veya devlet tahviliyle verilebilmektedir.

23/11/2016 tarih ve 29897 sayılı Resmî Gazeteye göre A sınıfı veya B sınıfı onaylanmış kişi statü belgesi sahibi olan dış ticaret firmalarının bu belgelerinin geçerlilik süresi 15/8/2017 tarihine kadar uygulanmış, sonraki süreçte bu statü belgeleri kaldırılmış yerine DİR Tebliği (İhracat: 2006/12) 9. maddeyle (Değişik: RG-2/5/2018-30409 mükerrer) "yetkilendirilmiş yükümlü" ve "onaylanmış kişi" sertifikaları getirilmiştir. Yeni uygulamada dış ticaret firmaları ihracat tutarlarına göre indirimli teminatlardan yararlanmaktadır. İhracat tutarı fazla olan dış ticaret firmaları daha az teminat vermektedirler.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 30. maddesinde dış ticarete konu olan eşyanın gümrük vergisi hesaplanırken söz konusu eşyanın yabancı para cinsinden kıymetinin T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirası olarak beyanı zorunludur. Peşin ödeme şekline göre ithalat dışındaki yöntemlerde kur farkları oluşabilmektedir. 02/3/1995 tarih ve 22218 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 238 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinin B bendine göre ithalat ile ilgili kur farkları, maliyet bedeline eklenebilmektedir. TMS-23'e göre kur farkları borçlanma maliyetleri içerisinde yer aldığından (TMS-23 madde 6-e), ithalatla ilgili oluşan kur farkları da ithal edilen eşyanın maliyetine eklenebilmektedir. VUK'un 262. maddesine göre ithalatla ilgili vade farkları maliyet bedeline eklenebilmektedir. TMS-2'ye göre malın vadeli fiyatı ile peşin fiyatı arasında fark olduğunda ilgili tutar maliyete eklenmemekte faiz gideri olarak kaydedilmektedir (TMS-2 madde 18).

Örnek 1: A***D Dış Ticaret Firması, 14/07/2023 tarihinde peşin fiyatı 50.000 dolar olan hammaddeyi bir ay vadeli mal karşılığı ödeme şekline göre ithal etmek için sözleşme imzalamıştır. Vade farkı %2'dir. İthal edilecek ham madde Firmanın ihraç edeceği malın üretiminde kullanılacaktır (T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru 1 dolar 26,13 TL'dir.). 14/08/2023 tarihinde yurt dışından ham madde gelmiş, ithalat bedeli firmanın banka hesabından ödenmiş, ithalattan doğan vergi 250.000 TL olarak hesaplanmıştır (T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru 1 dolar 27,06 TL'dir.). Aynı tarihte Firma ithalat vergisi için gümrük idaresine teminat mektubu vermiştir. 29.08.2023 tarihinde Firma ilgili eşyanın ihracatını yapmış, gümrük idaresi teminat mektubunu Firmaya iade etmiştir.

1-A. 14/07/2023 tarihinde A**D Dış Ticaret Firması bir ay vadeli mal karşılığı ödeme şekline göre hammadde alımına ilişkin VUK'a göre aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır.

.....14.07.2023.....		
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	1.332.630	
159.02. Yurt Dışı Sipariş Avansları 1.306.500		
159.03. İthalata İlişkin Vade Farkları 26.130		
320. SATICILAR HESABI		1.332.63
320.02. Yurt Dışı Satıcılar 1.332.63		
Mal karşılığı ödeme şekline göre ithalat kaydı		
Peşin İthalat Tutarı: 50.000 \$ x 26,13 TL = 1.306.500 TL		
Vade Farkı: 1.000 \$(50.000 x 0,02) x 26,13 = 26.130 TL		
Toplam: 1.306.500 + 26.130 = 1.332.630 TL		

A**D Dış Ticaret Firması aynı işlem için TMS-2'ye göre aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır.

.....14.07.2023.....		
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	1.306.500	
159.02. Yurt Dışı Sipariş Avansları 1.306.500		
328. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ HESABI (-)1	26.130	
328.01. İthalata İlişkin Vade Farkları 26.130		
320. SATICILAR HESABI		1.332.630
320.02. Yurt Dışı Satıcılar 1.332.630		
Mal karşılığı ödeme şekline göre ithalat kaydı		

1-B. 14/08/2023 tarihinde A**D Dış Ticaret Firması gerek VUK'a gerekse TMS-23'e göre ithalat bedelinin ödenmesine ilişkin aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır.

.....14.08.2023.....		
320. SATICILAR HESABI	1.332.630	
320.02. Yurt Dışı Satıcılar 1.332.630		
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	47.430	
159.04. İthalat Olumsuz Kur Farkları 47.430		
102. BANKALAR HESABI		1.380.060
102.02. Döviz Tevdiat Hesabı		
102.02.01. Dolar		
İthalat bedelinin ödenmesi kaydı		
Ödenen İthalat Bedeli: 51.000 \$ x 27,06 = 1.380.060 TL		
Olumsuz Kur farkı: 51.000 \$ x 0,93 TL (27,06-26,13) = 47.430 TL		

Aynı tarihte A**D Dış Ticaret Firması ithalatın gerçekleşmesine ilişkin VUK'a göre aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır.

.....14.08.2023.....		
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI	1.380.060	
150.02. DİR Kapsamında Hammadde Alımı 1.380.060		
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		1.380.060
159.02. Yurt Dışı Sipariş Avansları 1.306.500		
159.03. İthalata İlişkin Vade Farkları 26.130		
159.04. İthalat Olumsuz Kur Farkları 47.430		
İthalatın gerçekleşmesi kaydı		

Aynı tarihte A**D Dış Ticaret Firması ithalatın gerçekleşmesine ilişkin TMS-2 ve TMS-23'e göre aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır.

.....14.08.2023.....		
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI	1.353.930	
150.02. DİR Kapsamında Hammadde Alımı 1.353.930		1.353.930
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		
159.02. Yurt Dışı Sipariş Avansları 1.306.500		
159.04. İthalat Olumsuz Kur Farkları 47.430		
İthalatın gerçekleşmesi kaydı		

A**D Dış Ticaret Firmasının mali tablolarını üçer aylık dönemlerle raporladığı varsayımıyla vade farkına ilişkin dönem sonunda TMS-2'ye göre Firma aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır.

.....30.09.2023.....		
780. FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	26.130	
780.02. Vade Farkları		26.130
328. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ HESABI		
328.01. İthalata İlişkin Vade Farkları		
İthalat vade farklarının finansman giderlerine aktarılması kaydı		

TMS ve VUK arasındaki bu uygulama farklılığı finansal tablolara da farklı yansımaya sebep olacaktır. Firma aynı işlemi TMS'ye göre muhasebeleştirildiğinde finansman giderlerini, VUK'a göre muhasebeleştirildiğinde ise üretim maliyetlerini daha yüksek tutarda finansal tablolarda raporlayacaktır.

1-C. 14/08/2023 tarihinde A**D Dış Ticaret Firmasının, yetkilendirilmiş yükümlü sertifikasına sahip veya DİİB ve DİR izni başvuru tarihinden önceki iki takvim yılında herhangi bir yıl 25 milyon ABD doları ihracat yapan onaylanmış kişi statü belgesine sahip olması varsayımıyla Firma teminat için gerek VUK'a gerekse TMS'ye göre aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır.

.....14.08.2023.....		
900. DİR TEMİNAT MEKTUBU BORÇ HESABI	2.500	
901. DİR TEMİNAT MEKTUBU ALACAK HESABI		2.500
İndirimli Teminat Kaydı: 2.500 (250.000 x 0,01)		

1-D. 14/08/2023 tarihinde A**D Dış Ticaret Firmasının, DİİB ve DİR iznine başvuru tarihinden önceki iki takvim yılında herhangi bir yıl 5-10 milyon ABD doları ihracat yapan onaylanmış kişi statü belgesine sahip olması varsayımıyla Firma teminat için gerek VUK'a gerekse TMS'ye göre aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır.

.....14.08.2023.....		
900. DİR TEMİNAT MEKTUBU BORÇ HESABI	12.500	
901. DİR TEMİNAT MEKTUBU ALACAK HESABI		12.500
İndirimli Teminat Kaydı: 12.500 (250.000 x 0,05)		

1-E. 14/08/2023 tarihinde A**D Dış Ticaret Firmasının, 1-C ve 1-D maddelerindeki satış tutarını karşılamayan onaylanmış kişi statü belgesine, DİİB ve DİR iznine sahip olması varsayımıyla Firma teminat için gerek VUK'a gerekse TMS'ye göre aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır.

.....14.08.2023.....		
900. DİR TEMİNAT MEKTUBU BORÇ HESABI	25.000	
901. DİR TEMİNAT MEKTUBU ALACAK HESABI		25.000
İndirimli Teminat Kaydı: 25.500 (250.000 x 0,10)		

6/7/2018 tarih ve 30470 sayılı Resmî Gazete 'de Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19) yayımlanmıştır. Tebliğde "İhracat bedeli, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanmış bulunan (kapanma tarihinde Resmî Gazete'de kurlar ilan edilmemiş ise kapanma tarihinden önceki ilk Resmî Gazete'de yayınlanmış

bulunan) T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilir." denilmektedir. Bu nedenle ithalattan farklı olarak ihracat işlemlerinde T.C. Merkez Bankası döviz alış kurunun kullanılması gerekmektedir.

1-F. A**D Dış Ticaret Firmasının; sürekli envanter ve fiili maliyet yöntemini kullandığı, 25/08/2023 tarihinde DİR'le ilgili 1.380.060 TL tutarındaki hammaddenin tamamını esas üretim yerinde kullandığı, gene aynı üretimle ilgili 1.500.000 TL direkt işçilik gideri 750.000 TL genel üretim gideri tahakkuk ettirdiği ve mamullerin üretimini tamamladığı, 29/08/2023 tarihinde DİR kapsamındaki ihracatını yurt dışındaki B**E Firmasına yaptığı, aynı tarihte 200.000 doların banka hesabına aktarıldığı (T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru 1 dolar 26,58 TL'dir.) varsayımlarıyla, Firma VUK'a göre yurtdışı satışlar ve satılan mamul maliyetine ilişkin sırasıyla aşağıdaki yevmiye kayıtlarını yapacaktır.

.....25.08.2023..... 710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI 710.02. DİR Kapsamında Hammadde Kullanımı 150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.02. DİR Kapsamında Hammadde Alımı DİR'le ilgili hammaddenin kullanılması kaydı	1.380.060	1.380.060
.....25.08.2023..... 720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI 720.02. DİR Kapsamında Gerçekleşen İşçilik Giderleri 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.02. DİR Kapsamında Gerçekleşen Genel Üretim Giderleri 381. GİDER TAHAKKUKLARI HESABI DİR'le ilgili direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tahakkuk kaydı	1.500.000 750.000	2.250.000
.....25.08.2023..... ...151. YARI MAMULLER – ÜRETİM HESABI 151.02. DİR Yarı Mamulleri 711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI 721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI DİR'le ilgili üretim maliyetlerinin üretime yüklenmesi kaydı	3.630.060	1.380.060 1.500.000 750.000
.....25.08.2023..... 152. MAMULLER HESABI 152.02. DİR Mamulleri 151. YARI MAMULLER – ÜRETİM HESABI 151.02. DİR Yarı Mamulleri DİR'le ilgili mamullerin üretiminin tamamlanması kaydı	3.630.060	3.630.060
.....29.08.2023..... 102. BANKALAR HESABI 102.02. Döviz Tevdiat Hesabı 102.02.01. Dolar 601. YURTDIŞI SATIŞLAR HESABI 601.02. DİR Kapsamındaki İhracatlar 601.02.01. B**E Firması DİR kapsamındaki ihracatın kaydı (200.000 \$ x 26,58 TL = 5.316.000 TL)	5.316.000	5.316.000
.....29.08.2023..... 620. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ HESABI 620.02. Satılan DİR Mamuller Maliyeti 152. MAMULLER HESABI 152.02. DİR Mamulleri Satılan DİR mamul maliyetinin kaydı	3.630.060	3.630.060

A**D Dış Ticaret Firmasının TMS'ye göre DİR'le ilgili hammaddesi vade farklarından dolayı 1.353.930 TL olarak hesaplanmıştı, 1-F'deki işlemlerin TMS'ye göre farklılık gösteren yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

.....25.08.2023.....		
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	1.353.930	
710.02. DİR Kapsamında Hammadde Kullanımı		1.353.930
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI		
150.02. DİR Kapsamında Hammadde Alımı		
DİR'le ilgili hammaddenin kullanılması kaydı		
.....25.08.2023.....		
151. YARI MAMULLER – ÜRETİM HESABI	3.603.930	
151.02. DİR Yarı Mamulleri		
711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI		1.353.930
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI		1.500.000
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		750.000
DİR'le ilgili üretim maliyetlerinin üretime yüklenmesi kaydı		
.....25.08.2023.....		
152. MAMULLER HESABI	3.603.930	
152.02. DİR Mamulleri		
151. YARI MAMULLER – ÜRETİM HESABI		3.603.930
151.02. DİR Yarı Mamulleri		
DİR'le ilgili mamullerin üretiminin tamamlanması kaydı		
.....29.08.2023.....		
620. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ HESABI	3.603.930	
620.02. Satılan DİR Mamuller Maliyeti		
152. MAMULLER HESABI		3.603.930
152.02. DİR Mamulleri		
Satılan DİR mamul maliyetinin kaydı		

1-G. 1-C'deki nitelikleri sağlayan A**D Dış Ticaret Firması, 29/08/2023 tarihinde gümrük idaresinin teminat mektubunu iade etmesine ilişkin gerek VUK'a gerekse TMS'ye göre aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır.

.....29.08.2023.....		
901. DİR TEMİNAT MEKTUBU ALACAK HESABI	2.500	
900. DİR TEMİNAT MEKTUBU BORÇ HESABI		2.500
Teminat mektubunun iade alınması kaydı		

1-C'deki nitelikleri taşıyan A**D Dış Ticaret Firmasının, DİR'den Şartlı Muafiyet Sistemi şeklinde yararlanması, gümrük idaresine teminatı banka hesabından ödemesi, ihracat gerçekleştiğinde teminatı iade alması varsayımıyla Firma teminat ve iadesine ilişkin VUK'a göre aşağıdaki yevmiye kayıtlarını yapacaktır.

.....14.08.2023.....		
126. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	2.500	
126.02. DİR Kapsamındaki Gümrük Teminatları		
102. BANKALAR HESABI		2.500
102.01. TL Hesabı		
İndirimli Teminat Kaydı: 2.500 (250.000 TL x 0,01)		
.....29.08.2023.....		
102. BANKALAR HESABI	2.500	
102.01. TL Hesabı		
126. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		2.500
126.02. DİR Kapsamındaki Gümrük Teminatları		
Teminatın iade alınması kaydı		

A**D Dış Ticaret Firması aynı işlem için TMS'ye göre aşağıdaki yevmiye kayıtlarını yapacaktır.

.....14.08.2023.....		
134. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	2.500	
134.02. DİR Kapsamındaki Gümrük Teminatları		2.500
102. BANKALAR HESABI		
102.01. TL Hesabı		
İndirimli Teminat Kaydı: 2.500 (250.000 TL x 0,01)		
.....29.08.2023.....		
102. BANKALAR HESABI	2.500	
102.01. TL Hesabı		
134. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		2.500
134.02. DİR Kapsamındaki Gümrük Teminatları		
Teminatın iade alınması kaydı		

1-C'deki nitelikleri taşıyan A**D Dış Ticaret Firmasının, gümrük idaresine teminat olarak hazine bonusu vermesi, ihracat gerçekleştiğinde teminatı iade alması varsayımıyla Firma teminat ve iadesine ilişkin VUK'a göre aşağıdaki yevmiye kayıtlarını yapacaktır.

.....14.08.2023.....		
112. KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI HESABI	2.500	
112.02. Teminattaki Hazine Bonoları		2.500
112. KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI HESABI		
112.01. Cüzdandaki Hazine Bonoları		
İndirimli Teminat Kaydı: 2.500 (250.000 TL x 0,01)		
.....29.08.2023.....		
112. KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI HESABI	2.500	
112.01. Cüzdandaki Hazine Bonoları		
112. KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI HESABI		2.500
112.02. Teminattaki Hazine Bonoları		
Teminatın iade alınması kaydı		

A**D Dış Ticaret Firması aynı işlem için TMS'ye göre aşağıdaki yevmiye kayıtlarını yapacaktır.

.....14.08.2023.....		
110. GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KÂR VEYA ZARARA YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR HESABI	2.500	
110.02. Teminattaki Hazine Bonoları		2.500
110. GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KÂR VEYA ZARARA YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR HESABI		
110.01. Cüzdandaki Hazine Bonoları		
İndirimli Teminat Kaydı: 2.500 (250.000 TL x 0,01)		
.....29.08.2023.....		
110. GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KÂR VEYA ZARARA YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR HESABI	2.500	
110.01. Cüzdandaki Hazine Bonoları		
110. GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KÂR VEYA ZARARA YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR HESABI		2.500
110.02. Teminattaki Hazine Bonoları		
Teminatın iade alınması kaydı		

DİR Kararı madde 22 (Değişik: R.G.-26/11/2017-30252) ve DİR Tebliği madde 45 (Değişik: RG-2/5/2018-30409 mükerrer) DİR tedbirleriyle ilgili olup, bu maddelerde DİR Şartlı Muafiyet Sistemi kapsamında ithal edilen eşyalar işlenip sonraki süreçte ilgili ihracat gerçekleşmezse daha önce ithalattan doğan verginin tahsil edileceği, yaptırım uygulanacağı belirtilmektedir.

2.2. DİR'in Geri Ödeme Sistemi Şeklinde Uygulanmasıyla İlgili İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

DİR'den Geri Ödeme Sistemi şeklinde yararlanılırsa dış ticaret firmalarının niteliğine bakılmayacak, ithal edilen hammadde veya malzemeyle ilgili ithalat vergileri ödenecek, söz konusu ürün işlenerek ihraç edildikten sonra ödenen vergiler iade alınacaktır.

A**D Dış Ticaret Firmasının DİR'den Geri Ödeme Sistemi şeklinde yararlandığı varsayımıyla Örnek 1'deki ithalat vergilerinin nakit ödenmesi, ithal ürünün işlenerek ihraç edildikten sonra da ithalat vergilerinin iade alınmasına ilişkin Firma gerek VUK'a gerekse TMS'ye göre aşağıdaki yevmiye kayıtlarını yapacaktır.

.....14.08.2023.....		
193. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	250.000	
193.03. İthalat Vergileri		250.000
100. KASA HESABI		
100.01. TL Kasası		
İthalat vergilerinin ödenmesi kaydı		
.....29.08.2023.....		
100. KASA HESABI	250.000	
100.01. TL Kasası		
193. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI		250.000
193.03. İthalat Vergileri		
DİR kapsamındaki ithalat vergilerinin iade alınması kaydı		

3. Hariçte İşleme Rejimi İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Dış ticaret firmaları, HİR'de ithalat vergilerinden tam veya kısmi olarak muaf olmaktadır. Maddi duran varlık veya eşya tamir, onarım, işlenmek ya da değiştirilmek amacıyla geçici olarak ihraç edilip herhangi bir bedel ödenmiyorsa dış ticaret firmaları söz konusu varlık veya eşyaya ait ithalat vergilerinden tam muaf olmaktadır. Dış ticaret firmaları eğer HİR kapsamında ücret ödüyorsa başka bir ifadeyle kısmi muafiyet söz konusuysa varlık veya eşyanın gümrük kıymeti tamir, onarım, işleme ya da bakım masraflarına tekabül eden tutar kadardır.

Örnek 2: A**D Dış Ticaret Firması, 05/08/2023 tarihinde, envanterinde 10.000.000 TL değerle kayıtlı olan makinesini HİR kapsamında garanti gerekçesiyle bedelsiz tamir için yurt dışına geçici olarak ihraç etmiştir. Firma aynı tarihte makinenin geçici ihracı için 20.000 TL sigorta, 50.000 TL nakliye masrafını nakit olarak ödemiştir.

17/08/2023 tarihinde tamiri tamamlanan makine gümrüğe gelmiş, 60.000 TL nakliye masrafı banka hesabından ödenerek makine firmanın üretim tesislerine getirilmiştir.

A**D Dış Ticaret Firması, 05/08/2023 ve 17/08/2023 tarihlerinde gerek VUK'a gerekse TMS'ye göre aşağıdaki yevmiye kayıtlarını yapacaktır.

.....05.08.2023.....		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	70.000	
730.02. Sigorta Giderleri 20.000		
730.03. Nakliye Giderleri 50.000		
100. KASA HESABI		70.000
100.01. TL Kasası		
Geçici ihracata ilişkin sigorta ve nakliye giderinin nakit ödenmesi kaydı		
.....05.08.2023.....		
920. HİR KAPSAMINDAKİ VARLIK VE EŞYALAR BORÇ HESABI	10.000.000	
920.01. Makineler		
921. HİR KAPSAMINDAKİ VARLIK VE EŞYALAR ALACAK HESABI		10.000.000
921.01. Makineler		
HİR kapsamındaki geçici ihracat kaydı		

.....17.08.2023.....		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	60.000	
730.03. Nakliye Giderleri 60.000		
102. BANKALAR HESABI		60.000
102.01. TL Hesabı		
Nakliye giderinin banka hesabından ödenmesi kaydı		
.....17.08.2023.....		
921. HİR KAPSAMINDAKİ VARLIK VE EŞYALAR ALACAK HESABI	10.000.000	
921.01. Makineler		
920. HİR KAPSAMINDAKİ VARLIK VE EŞYALAR BORÇ		10.000.000
HESABI		
920.01. Makineler		
HİR kapsamındaki geçici ihracatın kapatılması kaydı		

A**D Dış Ticaret Firmasının, HİR kapsamındaki geçici ihracattan sonra aynı eşyanın ithalatında esas üretimle ilgili 20.000 dolar yurt dışı işçilik giderini (gümrük kıymeti) ve bunla ilgili 20.000 TL olarak hesaplanan gümrük vergisini banka hesabından ödemesi varsayımıyla Firma gerek VUK'a gerekse TMS'ye göre aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır (T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru 1 dolar 27,12 TL'dir).

.....17.08.2023.....		
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	562.400	
720.02. HİR Kapsamında İşçilik Giderleri	542.400	
720.03. Diğer Giderler		
720.03.01. HİR İşçilik Giderlerinin Gümrük Vergileri 20.000		
102. BANKALAR HESABI		562.400
102.01. TL Hesabı	20.000	
102.02. Döviz Tevdiat Hesabı		
102.02.01. Dolar	542.400	
HİR yurt dışı işçilik gideri (20.000 \$ x 27,12TL = 542.400 TL) ve gümrük vergisinin (20.000 TL) ödenmesi kaydı		

Sonuç

Türkiye'nin Avrupa Birliğine uyum sürecine yönelik düzenlemeler yapmasından, Gümrük İşbirliği Konseyinin bünyesinde bulunan sözleşmelere taraf olmasından dolayı DİR ve HİR ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda Türkiye'de faaliyet gösteren dış ticaret firmalarının statüleri güncellenmiştir. 15/8/2017 tarihine kadar literatürde A sınıfı veya B sınıfı onaylanmış kişi statüleri yerine DİR Tebliği (İhracat: 2006/12) 9. maddede (Değişik: RG-2/5/2018-30409 mükerrer) "yetkilendirilmiş yükümlü" ve "onaylanmış kişi" statülerine yer verilmiştir. Dış ticaret firmaları, yeni statülerle yüksek tutarda ihracat yaptığında teşviklerden daha çok yararlanabilmektedir.

Bu çalışmada kanun, yönerge ve tebliğlere göre DİR ile HİR işlemleri incelenmiş, güncel gelişmeler ışığında dış ticaret firmalarının olası DİR ile HİR işlemleri örnek olaylar geliştirilerek VUK'a ve TMS'ye göre muhasebeleştirilmiştir. Çalışmada, DİR kapsamında bazı işlemlerin VUK ve TMS'ye göre farklı şekilde muhasebeleştirildiği görülmüştür. İthalatla ilgili vade farkları muhasebeleştirilirken VUK düzenlemelerine göre firmanın üretim maliyetlerinin daha yüksek, TMS düzenlemelerine göre finansman giderlerinin daha yüksek hesaplandığı görülmektedir. Muhasebe kayıtları arasındaki bu farklılıkların ortadan kaldırılması, bağımsız denetime tabi firmaların hem VUK hem de TMS/TFRS'ye göre kayıt yapmalarından kaynaklanan maliyetlerin azaltılması için ihtiyaçlara cevap vermeyen Tekdüzen Hesap Planı yerine Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planının bir an önce uygulanması gerektiği sonucu ortaya konmuştur.

Firmaların; yoğun rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmeleri maliyetlerin azaltılmasıyla, nakdi yükümlülüklerinde esnek olmaları ise teminatlarla mümkün olabilmektedir. DİR, Şartlı Muafiyet Sistemi şeklinde uygulandığında dış ticaret firmalarının indirimli teminat uygulamasından yararlanabildiğine böylece firmaların üretim maliyetlerinin azalabildiğine, teminatların nakit dışında

teminat mektubuyla verilebilmesinden dolayı da firmaların finansman avantajı sağlayabildiğine ulaşılmıştır. DİR’le ilgili bu avantajların, maliyetleri minimize etmede ve nakdi yükümlülüklerde esneklik sağlamada firmalara katkı sunabileceği düşünülmektedir.

HİR; yurt dışındaki teknoloji, kalite standartları ve ucuz iş gücüne ulaşma imkânı verdiğiinden dış ticaret firmalarının büyümesine, rekabet gücünün artırılmasına katkı sağlayabilen önemli bir teşvik olarak görülebilir.

Dış ödemeler dengesi açık veren Türkiye’nin katma değeri yüksek ürün ihraç etmesi gerektiği ortadadır. Bu nedenle dış ticaret firmalarının bu kapsamda üretim yapması ve teşviklerinin artırılması önerilmektedir.

Kaynakça

- Ağsakal, A., & Baral, G. (2016). Dış ticaret işlemlerinin TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları kapsamında incelenmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (48), 272-293. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/dpusbe/issue/26800/283367>
- Alkan, G.İ. (2019). *Güncel uygulamalarla dış ticaret muhasebesi*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık
- Argun, D., & Eroğlu, N. (2015). Dâhilde işleme rejimi kapsamında gerçekleşen işlemlerin muhasebeleştirilmesi. *Öneri Dergisi*, 11(44), 61-81. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/maruoneri/issue/17905/187923>
- Baral, G., & Gürsoy, Y. (2019). Transit ticaret ve transit taşımacılık faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve katma değer vergisi açısından değerlendirilmesi. *İşletme Bilimi Dergisi (JOBS)*, 7(1), 221-235. <https://doi.org/10.22139/jobs.499843>
- Cebeci, A. K., & Yılmaz, M. (2013). Dâhilde işleme rejimi ve Türk dış ticareti üzerine etkilerinin analizi (1996-2011). *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23(2), 205-224. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/firatsbed/issue/45176/565598>
- Doğan, Ö. (2021). Incoterms 2020 ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinin Hasılat Standardı kapsamında raporlanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(1), 313-341. <https://doi.org/10.29067/muvu.721625>
- Ergen, E. (2022). Türkiye’de dâhilde işleme rejimi kapsamında gerçekleştirilen ticaretin ithalata bağımlılığa etkisi. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 9(29), 30-41. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/gumrukticaretdergisi/issue/72814/1132322>
- Esen, S., Şimdi, H., & Kocabaş, V. (2016). Dâhilde işleme rejiminin firmaların finansal performansına etkisi: dokuma giyim ve deri sektörü örneği. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(2), 393-409. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iibfdkastamonu/issue/29623/318120>
- Gönen, S., & Yılmaz, A. (2015). Uluslararası ticaret işlemleri nedeniyle oluşan KDV’nin muhasebeleştirilmesine yönelik sağlık sektöründe bir uygulama. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(2), 133-151. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/optimum/issue/21636/232491>
- Kaya, F. (2021). *Dış ticaret işlemleri muhasebesi*, Güncellenmiş 4. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş
- Kılıç, İ., & Önal, S. (2021). Uluslararası ticaret işlemlerinin BOBİ-FRS, TMS/TFRS ile VUK kapsamında karşılaştırmalı olarak inceleme ve uygulaması. *Asya Studies*, 5(16), 183-194. <https://doi.org/10.31455/asya.935189>
- Kurşunel, F., & Kınalı, F. (2018). Dış ticaret işletmelerinde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (39), 110-118. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/susbed/issue/61821/924971>
- Özkan, Ş. (2021). Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 8(23), 44-65. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/gumrukticaretdergisi/issue/61197/858564>
- Takım, A., & Ersungur, Ş. M. (2010). Dahilde işleme rejimi: ihracat ve ithalat üzerindeki etkisi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(2), 289-305. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/atauniiibd/issue/2699/35592>
- Yılmaz, E., & Teker, S. (2020). Dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları ve VUK ile karşılaştırılması. *PressAcademia Procedia*, 11(1), 132-137. <https://doi.org/10.17261/Pressacademia.2020.1254>

Çevrimiçi Kaynaklar

<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22218.pdf>

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/11/20161123-4.htm>

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/yonetmelik/9.5.10868.pdf>

<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=11304&MevzuatTertip=5>

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4458.pdf>

https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/serieMarket/collapse_18/5122/DataGroup/turkish/bie_odeayrsunum6/

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/Hesap_Plani_Taslagi_Gorusler_Sonrasi_21_07.pdf

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%202.pdf

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_23_2018.pdf