

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETMELERDE MALİYETLERİN
VERGİ YÖNÜNDEN DENETİMİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

DANIŞMAN
DOÇ. DR. OSMAN ALTUĞ

Arş. Gör. ÜMİT GÖKDENİZ

İSTANBUL-1986

İ Ç İ N D E K İ L E R

	<u>Sayfa</u>
0. GİRİŞ	
I. BÖLÜM	
1. TEMEL KAVRAMLAR	1
10. <u>MALİYET</u>	1
100. Maliyet Tanımları	1
101. Gider Tanımı ve Niteliği	4
102. Harcama ve Gider İlişkisi	4
103. Maliyetin Önemi	5
104. Maliyet Türleri	6
1040. Üretim Birimine Göre Maliyetler	6
1041. Üretim Miktarına Göre Tespit Edilen Maliyetler	6
1042. Kullanılan Rakamların Özelliğine Göre Maliyetler	6
1043. Giderlerin Tamamının veya Bir Kısımının Baz Olarak Alınmasına Göre Maliyetler	7
1044. Fiyatlandırma Biçimine Göre Maliyetler	7
1045. Üretim Yapılıp Yapılmasına Göre Maliyetler	7
1046. Diğer Maliyet Türleri	8
105. Maliyet Tanımına Vergi Yaklaşımı	9
11. <u>VERGİ</u>	10
110. Verginin Tanımı	11
12. <u>DENETİM</u>	11
120. Denetim Türleri	12
121. İşletme Denetimi	13
122. Muhasebe Denetimi	14
123. Vergi Denetimi	16
1230. Vergi Denetiminin Kapsamı	18
1231. Vergi Denetiminin Amacı	19

124. Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi İlişkileri	27
---	----

II. BÖLÜM

2. İŞLETMELERDE MALİYETLERİN VERGİ YÖNÜNDEN DENETİMİ	30
21. VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN MALİYETLERİN DENETİMİ	30
210. Vergi Usul Kanunu Yönünden Maliyet Hesaplama Yöntemi	30
211. Maliyetlerin Gelir Vergisi Yönünden Denetimi	31
212. K.V.K. Yönünden Maliyetlerin Denetimi	34
213. Maliyetlerin Gider Vergileri Yönünden Denetimi ..	35
214. Katma Değer Vergisi Yönünden Denetim İlişkisi ...	35
2140. Katma Değer Vergisinin Gelişimi	36
2141. K.D.V. ve Vergi İndirimi	37
2142. K.D.V.'ne Geçişin Mali Nedenleri	38
22. MALİYETLERİN DENETİMİ	40
220. Edinme Maliyetinin Oluşumu	40
2200. Edinme Maliyetlerinin Vergi Yönünden Denetimi	41
221. Üretim Maliyetinin Oluşumu	43
2210. Üretim Maliyetlerinin Vergi Yönünden Denetimi	44
22100. Madde Giderleri	47
22101. İşçilik Giderleri	48
22102. Genel İmal Giderleri	48
22103. Genel Yönetim Giderleri	49
222. Satış Maliyetlerinin Oluşumu	49
2220. Satış Maliyetlerinin Vergi Yönünden Denetimi	50
223. Maliyetlerin Vergi Yönünden Denetiminde Yeniden Değerleme Esasları	51
224. Maliyetlerin Vergi Yönünden Denetiminde Stok ve Firelerin Önemi	52

III. BÖLÜM

3. MALİYETLERİN MİKTAR YÖNÜNDEN DENETİMİ	55
30. ÖZEL VE GENEL RANDIMAN ORANLARI	57
31. RANDIMAN FARKLARININ ARAŞTIRILMASI	58

IV. BÖLÜM

4. UYGULAMA ÖRNEĞİ	59
40. KARKAS ET RANDIMANI	60
41. KARKAS ET RANDIMAN ORANLARI	61
42. YENİDEN HESAPLANAN KEMİKLİ ET VE İMALATA SEVK EDİLEN LOP ET MİKTARLARI	61
420. Kemikli Et ve İmalata Sevk Edilen Lop Et Miktarı	62
43. FARKLI LOP ETTEN ELDE EDİLEN MAMUL MİKTARI	63
44. SUCUK İMALATINDA KULLANILAN KATKI VE AMBALAJ MADDELERİ MALİYETİ	64
45. FARK LOP ETTEN İMAL EDİLEN SUCUK SATIŞINDAN ELDE EDİLEN HASILAT	65
46. İNCELEME SONUÇLARI.....	65

V. BÖLÜM

5. SONUÇ	66
6. YARARLANILAN KAYNAKLAR	67

G İ R İ Ő

Günümüz işletmelerinin vazgeçilmez konuları arasında ilk sırayı maliyet-vergi-denetim ilişkileri almaktadır.

Muhasebe denetimi, özellikle vergi denetimi kavramları işletmelerin geçmişteki, mevcut ve gelecekteki durumlarının bir göstergesi olarak yapılacak, gerek iç denetim ve gerekse dış denetim ve vergi denetimlerinde mali tablolara uygunluğum tesbitinde önem kazanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, maliyetlerin vergi yönünden denetiminde, işletme sonuçlarının tespit edilmesinde ve vergi denetimlerinde hangi maliyet unsurlarının etken olabileceği ve gerçek kârın doğru tespit edilip edilmediğinin araştırılması ve bir sonuca varılmasıdır. Bu nedenle çalışmada; aşağıdaki plan izlenmiştir:

Birinci bölümde maliyet, gider ve harcama tanımlarına yer verilmiş, maliyetin önemi üzerinde durulmuş, maliyet türleri, vergi ve denetim ilişkileri ayrıntılı bir şekilde vurgulanmış, işletme ve vergi denetiminin amaçları açıklanmıştır.

İkinci bölümde vergi kanunları yönünden maliyetlerin denetimi ve Katma Değer Vergisi Kanunu ele alınmaktadır.

Üçüncü bölümde maliyetler miktar dengesi yönünden incelenmiştir.

Dördüncü bölümde randıman incelemeleri ile ilgili bir uygulama verilmiştir.

Beşinci bölümde ise; sonuç yer almaktadır.

I. BÖLÜM

1. TEMEL KAVRAMLAR

10. MALİYET

Ekonomi içinde çeşitli mal ve hizmet üretilmekte ve bu nedenle bir takım fedakârlıklara katlanılmaktadır. İşletmeler, amaçlarına ulaşırken kârlarının en yüksek düzeyde gerçekleşmesi için maliyet konusuyla sürekli ilgilenmektedirler.

İşletmeler, bu prosedür içinde kâr elde edebilmek için öncelikle maliyet masraflarını azaltmalıdır. Zira kâr, satış fiyatı ile maliyetler arasındaki olumlu fark olarak ortaya çıkmaktadır. Burada gerçekleştirilmesi gereken olay, satış fiyatının yüksek tutulması ve dolayısıyla maliyetlerin daha düşük bir seviyede gerçekleşmesinin sağlanmasıdır.

Bu oranı optimal bir dengede tutmak kolay değildir. Genellikle işletmelerde bu oranın sağlanması bir takım zorlukları da beraberinde getirmektedir.

Başlangıçta, maliyetler "katlanılan fedakârlıkların tümüdür" şeklinde ifade edilmiştir. Sonuçta iki maliyet olgusu ile karşılaşılmaktadır:

Bunlardan birincisi; miktar ve kıymet unsuru olup, ikincisi ise üretimin gerçekleşmesi için hangi mal ve hizmet üretiminden fedakârlık yapılmış olduğudur. İkincisi, alternatif maliyet olarak değerlendirilmektedir.

100. Maliyet Tanımları

Maliyetlerle ilgili bir çok tanım yapılmış ve çeşitli görüş açılarından maliyetler değerlendirilmiştir. Bu yaklaşımla, değişik görüşler olsa bile tanımlarda benzerlikler bulunmaktadır. Örneğin,

"Belirli bir amaca ulaşmak için kullanılan kaynakların tümüdür (1)". Geniş anlamı ile maliyet, "Bir mal ve hizmetin işletmeye kaç mal olduğu, ya da o mal ve hizmetin elde edilmesi, kullanılması için katlanılan fedakârlıkların toplamıdır (2)".

Bu tanımlardan birincisinde maliyet, mal ve hizmetin elde edilmesinde yapılmış olan tüm giderlerin para birimi ile ifadelendirilmesidir. İkinci tanımda ise, maliyet, bir amaca ulaşmak için sarfolunan tüm giderlerin toplamı olarak değerlendirilmektedir.

Maliyet kavramının üretim işlevinin dışında değerlendiren ve geniş kapsamlı olan diğer bir tanımda ise maliyet, "Bir mamul, bir emtia, bir hizmetin (ya da mamul, emtia, hizmet gruplarının) en son aşamasındaki (satışlar dahil) gider öğelerinin toplamıdır (3)".

Burada maliyet unsurlarına satış aşamasındaki giderlerin de eklenmesi suretiyle maliyet üretimle sınırlandırılmamaktadır.

Maliyet, "Belirli bir amaca ulaşmak için kullanılan kaynaklar toplamının parasal ölçüsüdür (4)".

-
- (1) Öcal, F. : Maliyet Muhasebesi Ders Notları, Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayını No: 390/624 İstanbul 1984 S:8
- (2) Altuğ, O. : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Met-Er Matbaası, İstanbul 1985 S.: 6
- (3) Sevgener, S. : Maliyet Çözümleri İ.İ.T.İ.A. N. Sayar Y. ve Y. Vakfı Yayını No: 367/600 İstanbul 1982 S.: 9
- (4) Horngen, C. T. : Introduction to Management Accounting, Fourth Prentice-Hall, Inc, Englewood Cliffs, New-Jersey 1978 S.: 54-55

Bu tanımdan, kullanılan kaynak miktarı ve parasal değeri ile maliyet değerinin oluşmasında belirli bir ifadeden söz edilmektedir.

Erich Kohler'e göre maliyet, "Üretim faktörlerine mamül ve hizmet sunucularına, mamül hizmet ve üretim faktörü satın alınması karşılığında yapılan bir para harcamasının, gayrimenkul transferinin, hizmetin ya da doğan borcun parayla ölçülen miktarıdır".

Rim Lynch maliyeti, "İşletmenin kâr sağlama yeteneğini arttıracak bazı ekonomik yararlar için sahip olmak amacıyla elden çıkarttığı değer" olarak tanımlamaktadır (5).

Muhasebe açısından maliyet "Genellikle kanunî veya akdî tasarruflar sonucu ortaya çıkar. Maliyet bu fedakârlığı temsil etmektedir (6)".

Maliyet "üretimde ya da ticari bir eylemde, üretim ve eylem için gerekli görülen maddesel değerlerle, işçilik, enerji ve hizmet gibi toplam tüketim değeridir (7)".

Son olarak maliyet, "İşletmenin mal ve hizmet üretimi için değer kullanımıdır (8)" şeklinde ifade edilmektedir.

-
- (5) Üstün, R. : İmalat Endüstrisi İşletmelerinde İmal Etme ya da Satın Alma Kararlarının Alınması ve Türkiye'deki Uygulama. Eskişehir 1978, S.: 70
- (6) Jacobsen, B. : Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. Beta Basım Yayımı 2. Bası İstanbul, 1983 S.:
- (7) Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanlar Kurulu, 10-12/73-39 Sayılı Yeterlik Etüdü, İstanbul 1979, S.: 2
- (8) Yazıcı, M. : İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemleri. İ.İ.T.İ.A. N. Sayar Y.veY. Vakfı Yayını. No: 276 İstanbul 1977, S.: 22

101. Gider, Tanımı ve Niteliği

Maliyet ve gider kavramları genellikle yazında aynı anlamda kullanılmaktadır. Schmalenbach gider kavramını "Teşebbüs hesaba, onun amacına uygun ya da uygun olmadan, teşebbüse bağlı bir işletmenin içinde veya dışında tüketilen ya da diğer bir yolla yok edilen malların bedelidir" şeklinde tanımlar.

Bu tanıma göre, giderin:

- a. Amaca uygun giderler
- b. Tarafsız giderler olmak üzere (9) iki ana bölümden oluştuğu anlaşılmaktadır.

Maliyet kavramı ile gider kavramı arasında bir benzerlik bulunmaktadır. "Maliyetler imalat amacıyla elden çıkarılan iktisadi değerlerdir. Giderler ise, imalat ya da mamûlün imalatı amacına uygun olarak ya da olmayarak yapılan tüketimdir" (10).

Diğer bir tanım da ise, "Gider, belirli bir dönem hasılatının sağlanmasında kullanılmış bulunan maliyetlerdir." (11) ve maliyetlerin hasılatın sağlanmasında önemli olduğu vurgulanmaktadır.

102. Harcama ve Gider İlişkisi

Harcama, "Bir varlığın elde edilmesinde ya da bir hizmet sağlanmasında ya da bir hizmet edinilmesinde para ödeme veya varlık nakletme ve faydaları içinde bulunulan hesap dönemine ait ve ya söz konusu hesap dönemini aşacak nitelikteki giderleri kapsamaktadır".

-
- (9) Öcal, F. : A.g.e., S.: 7
(10)Üstün, R. : A.g.e., S.: 71
(11)Hacı Rüstemoğlu, R. : Maliyet Muhasebesinde Hammadde Miktar Dengesi Kontrolü. (Doktora Tezi) Bayrak Yayıncılık-Matb. Koll.Şti. İst. 1983 S.6
Özkan, M. : Endüstri İşletmelerinde Finansman Giderlerinin Saptanması ve Mamul Maliyetlerine Yüklenmesi (Doktora Tezi) 198 ,S.: 12

Harcama, elde edilen veya elde edilmesi muhtemel mal veya hizmetlerin ve bunların karşılığında yapılan tüm ödemeleri içermektedir. Son olarak gider "Belirli bir nakit çıkışını gerektiren ve ona bağlı olarak varlıkların işletmeden çıkışını ifade etmektedir. Demek ki harcama için öncelikle bir ödeme olgusu gerekli olmaktadır. İşletmeler amaçlarına ulaşırken bir takım giderlere katlanmaktadırlar.

103. Maliyetin Önemi

Muhasebenin ekonomik amacı, yönetime ve girişimcilere ihtiyaçları olan verileri sağlamaktır (12).

İşletmeler, genellikle faaliyetleri sırasında maliyetlerle ilgili çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu nedenlerle maliyetin ne olduğunu en iyi şekilde tanımlamak ve sınırlandırmak gerekmektedir.

Maliyet olarak nitelendirmek için, çeşitli mal ve hizmetlerin üretim amacı ile ve üretim esnasında tüketilmesi gerekmektedir. Bu nedenle üretim sırasında mal ve hizmet tüketimlerinin değerlendirilmesi gereklidir. Maliyetlerin düşük bir seviyede gerçekleştirilmesinin sağlanması ve aynı zamanda tam ve doğru olarak hesaplanması bir takım zorlukları da beraberinde getirmektedir.

(12) Solaş Çiğdem : Tarihi Gelişim İçinde Muhasebe İlkeleri.
Muhasebe Disiplini Lisansüstü Ders Notları.
İstanbul 1981, S.: 6

104. Maliyet Türleri

1040. Üretim Birimine Göre Maliyetler

Mamul için yapılan giderler toplanarak, üretim hacmine bölünerek elde edilen değer, birimde maliyettir. Burada toplam maliyet o dönemde harcanan mal ve hizmetlerin toplamını ifade etmektedir.

1041. Üretim Miktarına Göre Tespit Edilen Maliyetler

Maliyetler, üretim miktarına göre incelendiğinde; Sabit ve Değişken maliyetler olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

Sabit maliyet, üretim hacminden etkilenmeyen maliyetlerdir. İşletmelerde üretim hacmi gerek piyasa talebi gerekse büyüme ve gelişme nedenleriyle sürekli olarak değişmektedir. Artan üretim hacmiyle birim maliyetlerde aynı kalmaktadır. Bu tür maliyetlere sabit maliyetler denilmektedir.

Değişken maliyet, üretimden etkilenen ve üretim arttıkça ya da azaldıkça aynı oranda azalan veya artan maliyetlerdir.

1042. Kullanılan Rakamların Özelliğine Göre Maliyetler

- Gerçek Maliyet
- Standart Maliyet

Gerçek maliyet, bir mamul için sarfedilen hammadde, işçilik ve genel imal giderleri ve diğerlerinin gerçek rakamlarla fiyatlandırılmış toplamıdır.

Standart maliyet ise, üretim için gerekli hammadde, işçilik ve diğer giderlerin önceden belirlenmiş (bütçelenmiş-programlanmış-projelendirilmiş) miktarlarının fiyatlandırılmış halidir.

1043. Giderlerin Tamamının Veya Bir Kısımının Baz Olarak Alınmasına Göre Maliyetler

- Tam Maliyet
- Direkt Maliyet

Tam maliyet, üretim için kullanılan tüm maliyet giderlerini içerir.

Direkt maliyetlemede, üretim için direkt olarak sarfedilen hammadde, işçilik gibi giderlerin maliyetlere yüklenmesi sabit giderlerin ise kâr ve zarar hesabına devredilmesi öngörülür.

1044. Fiyatlandırma Biçimine Göre Maliyetler

- İlk Maliyet Fiyatı
- Dönüşüm Maliyeti
- Üretim Maliyeti

İlk maliyet fiyatı, üretimde kullanılan direkt madde, direkt işçilik giderlerinin toplamıdır.

Dönüşüm maliyeti, ilk maliyete genel imal giderlerinin eklenmesiyle elde edilen maliyettir.

Endüstri-Sanayi veya imalat maliyeti olarak adlandırılan üretim maliyeti, dolaysız madde, dolaysız işçilik ve G.İ.G. toplamından oluşmaktadır.

1045. Üretim Yapılıp Yapılmamasına Göre Maliyetler

- Ticari Maliyet

Endüstri maliyetine, satış ve yönetimle ilgili giderlerin eklenmesi ile elde edilen maliyettir.

- Sanayi Maliyeti

Herhangi bir mamulün üretilmesi veya bir hizmetin arz edilmesi için yapılan giderlerin toplamını kapsamaktadır.

Konunun açıklanmasında, yukarıda ele alınan maliyet türleri yeterli olmakla birlikte, özellikleri nedeniyle diğer maliyet türlerine kısaca değinilecektir.

1046. Diğer Maliyet Türleri

- Tarihi Maliyetler

Belirli bir faaliyet sonucu elde edilen ve fiili rakamlarla kayıtlara geçirilmiş maliyetlere "Tarihi Maliyetler" denilir (13) ve Maliyet Muhasebesinde kullanılan değerlendirme kavramıyla eşanlamlıdır (14).

- Marjinal Maliyet

Üretim hacmindeki bir birimlik artışın sebep olduğu maliyettir.

- Orjinal Maliyet

Malın satın alınması veya üretilmesi için fiilen yapılan giderleri kapsayan maliyetlerdir.

- Yenileme Maliyeti

Bir malın bugün satın alınması gerektiğinde, katlanılması zorunlu olacak maliyetlerdir.

- Ödenen Maliyet - Defter Maliyeti

İşletme dışındaki kişilere ödeme yapılması ile gerçekleşen maliyete "Ödenen Maliyet" denilir. Defter Maliyeti, nakit çıkışı ile ilişkisi olmayan maliyetlerdir.

(13) Altuğ, O. : A.g.e., S.: 17-18

(14) Hendriksen, S. Elden.: Accounting Theory 1965. S.: 205

- Geçerli Maliyet - Batık Maliyet

Alternatifler arasında gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetlerdir. Batık Maliyet ise, önce katlanılmış fakat bugün için geri alınması kısmen veya tamamen mümkün olamayan maliyetlerdir.

- Ertelenebilir - Ertelenemez Maliyet

Direkt olarak üretim için bekletilmesi mümkün olmayan maliyetlere "Ertelenemez Maliyet" denir. Ertelenebilir Maliyet ise, üretimle endirekt şekilde ilgisi bulunan maliyetlerdir.

- Kontrol Edilebilir - Kontrol Edilemez Maliyet

Yöneticinin kararlarından etkilenen ve bu nedenle belirli bir düzeyde olması yöneticiye bağlı olan maliyetler, kontrol edilebilir maliyetlerdir. Yöneticinin iradesi dışında gerçekleşen maliyetler "Kontrol Edilemez" maliyetlerdir (15).

105. Maliyet Tanımına Vergi Yaklaşımı

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 262. maddesinde maliyet bedeli şöyle tanımlanmıştır:

"Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder".

Bu tanımda, edinme dolayısıyla yapılan tüm ödemeler de maliyet bedeli içinde değerlendirilecektir. Yurt içinden edinilen değerlerin maliyetleri şu unsurları kapsamaktadır:

- Edinme bedeli,
- Malın nakliyesi ve sigorta bedeli,
- Edinme komisyonları,
- Edinme ile ilgili finansman giderleri,
- Varsa edinme ile ilgili tüm öteki giderler.

Yurtdışından edinme maliyeti ise:

- Mal bedeli,
- Gümrük vergileri,
- Nakliye ve komisyon giderleri,
- Dışedim teminatları,
- Dışedim teminatları için ödenen faiz ve komisyonları,
- Akreditif nedeniyle oluşan tüm giderleri, varsa alışla ilgili öteki giderlerin tümünü içermektedir.

11. VERGİ

Devlet gelirlerinin büyük bir kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Ancak vergi gelirlerinin tüm devlet gelirleri içindeki payı, ülkelerin ekonomik gelişmişlikleri ile orantılıdır. Verginin iki özelliği:

- Cebri ve
- Karşılıksız olmasıdır.

Verginin cebri olması; devletin vatandaşlardan yasal olarak, cebirle (zorla) yani ödenmediği takdirde, devletin hükümlerine hakkına dayanarak vatandaşın ekonomik mal varlığına çeşitli araçlarla başvurmasıdır.

Karşılıksız olması ise; vergide mutlaka karşılık aranmaz ilkesidir. Devlet vatandaşlardan elde etmiş olduğu gelirlerle topluma hizmet eden (16).

Anayasamıza göre vergi, ancak yasaya dayanılarak alınabilir (17). Vergi ilişkilerinde sürekli bir alacaklı, birde borçlu taraf bulunmaktadır.

(16) Nadaroğlu, H. : Kamu Maliyesi. Sermet Matbaası, Kırklareli 1981 S.: 213

(17) Yaşa, Memduh : Kamu Maliyesine Giriş. Fakülteler Matbaası İstanbul 1973, S.: 41

Vergi yükümlüsü yasa hükmü gereği kendisine vergi borcu düşen kimsedir.

Vergi alacağı vergiyi doğuran olay ile doğar ve devletin ortak olarak vergi yükümlüsünden alacağını ifade eder (18).

110, Verginin Tanımı

Yazında verginin çeşitli tanımları yapılmıştır. Genellikle hukuki tanımları yapılmakla birlikte ekonomik anlamda vergi tanımlarına yer verildiği görülmektedir.

Vergi; "Devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanarak kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamalarını karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerden yasalarda öngörülen esaslara uymak koşuluyla ve hukuki cebir altında karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere aldıkları parasal tutarlardır".

Vergi, "Bir kamu tüzel kişisi olan devletin egemenlik hakkı dolayısıyla tek taraflı irade ile ihdas edilmiş parasal bir yükümlülüktür (19).

Verginin tutarının hesaplanmasına verginin tanhı, ödenebilir hale gelmesine ise tahakkuku denir.

12. DENETİM

Denetim, latince kökenli bir kavram olup tarihi gelişimi açısından muhasebe ve ekonomik faaliyetlerle çok yakın ilişkisi bulunmaktadır. Yine tarihsel gelişim süreci içinde, denetimin ilk kez nerede uygulandığı hakkında kesin bir bilgi elde edilmemiştir.

(18) Bulutoğlu, K : Türk Vergi Sistemi. Fakülteler Matbaası
İstanbul 1978, S.: 31

(19) Nadaroğlu, H. : Kamu Maliyesi. Sermet Matbaası, Kırklareli 1981, S.: 214

Milâttan 3000 yıl önce Ninova ve Babil'de levhalar üzerine ekonomik faaliyetlerin kayıtlarının yapıldığı kalıntıların incelenmesi sonucu anlaşılmıştır. 1494 yılında Luço Paciolo'nun Yoskana'da yazmış olduğu ünlü eserde bazı denetim esaslarını ortaya koymuştur. Ayrıca Mısır'da firavunlar zamanında, vergi alacağının hesaplanması amacıyla çeşitli kayıtlar tutulmuştur. Atina'da M.Ö. 300 yılında Kamu Maliyesinin bir denetleme organına sahip olduğu ortaya çıkmıştır(20).

Denetçi (Auditör) deyimi, 1285 yılında Kral I. Edward tarafından devlet gelirlerinin tahsil edilmesiyle ilgili kişilerin görevlerini kötüye kullanıp kullanmadıklarının tespiti amacıyla görev yapan kişiler için kullanılmıştır.

İngiltere'de 19. yüzyıl başında profesyonel revizörler Sanayi Devriminin etkisiyle büyük önem kazanmış ve artan iş hacmi, işletmelerin hızla büyüme ve gelişmeleri sonucu muhasebe denetimi bilimsel nitelik kazanmıştır (21).

120. Denetim Türleri

Denetim faaliyetleri, denetimi yapılacak işletmelerin özelliklerine, denetçilerin statülerine göre bölümlere ayrılabilir (22).

a) Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların denetiminden amaç, mali tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır.

-
- (20) Bozkurt, N. : Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama. M.Ü. İ.İ.B.Fak. Yayın No: 419 İstanbul 1985, S.: 5
- (21) Arkun, O. F. : Muhasebede Revizyon ve Kontrol. İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Y. ve Y. Vakfı Yayınevi No: 123 İstanbul 1973, S.: 5-6-7
- (22) Güredin, E. : Denetim. Formül Matbaası. İst. 1984, S.:19-20

b) Uygunluk Denetimi

Yetkili bir üst merci tarafından tesbit edilmiş kurallara uygunluğun araştırılmasıdır.

Uygunluk denetiminde elde edilen sonuçlar, işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır. Gerektiğinde bağımsız denetçiye başvurulabilir.

c) İç Denetim

İşletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin önceden belirlenmiş politikalara uygunluğunun belirlenmesidir.

d) Faaliyet Denetimi

İç denetimden daha geniş boyutlu olan faaliyet denetimi işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik faaliyetlerin tümüdür.

Faaliyet denetiminden amaç, işletmenin önceden tesbit edilmiş kıstaslara göre uygunluğunun araştırılması ve işletme yönetimine bilgi verme, önerilerde bulunmaktır.

121. İşletme Denetimi

İşletme denetimi, bir işletmedeki faaliyet ve yönetim denetimini kapsamaktadır. İşletmelerin amaçlarına hangi ölçüde ulaştıklarını, ekonomik çalışıp çalışmadıklarını tespit edilmesi ve bu sonuçların işletme politikalarıyla karşılaştırılması, yapılacak değerlendirme sonucunun işletmeye etkinliğinin saptanması ile işletme yönetimine bilgi ve yönlendirme açısından yapılan çalışmaların tümü işletme denetimi faaliyet alanı içindedir.

Belli bir hesap dönemi içinde işletme içinde çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu faaliyetlerin, işletmenin amaçlarına uygun bir şekilde sürdürülmesi gerekir. Düzenli aralıklarla

denetlendiği takdirde işletme faaliyetlerinin etkinliğinin daha fazla olacağı bir gerçektir. Burada işletme denetimi kapsamında "muhasabe denetimi" üzerinde durulacaktır.

Muhasebe çalışmaları, işletmelerin faaliyetlerinin mali tablolar aracılığı ile denetlenmesini sağlar. Klâsik olarak bu görüş bu güne kadar geçerli olmakla birlikte günümüz koşullarında artık denetçi, muhasabe faaliyetleri dışında da denetim faaliyetini sürdürmektedir.

İşletme denetimi ele alındığında, kapsamı daha da genişlemektedir ve üretim, satın alma, finansman, pazarlama personel ve dış ilişkilerle ilgili politikaları ve bunların uygulanmasındaki sonuçların denetim konusu olduğu görülmektedir. İşletme denetimi çalışmaları sonucu, işletme yönetimine faaliyetlerle ilgili raporlar sunulur. Bu raporlar değerlendirilerek işletmenin daha rasyonel bir şekilde etkinliğinin sürdürülmesi sağlanmış olur (23). Sonuç olarak geçmiş dönemlere ait denetim başarısı, gelecek dönemler içinde belirli bir gösterge olarak alınabilirse, bu oranın denetim faaliyetlerinde potansiyel bir yararı vardır (24)..

122. Muhasebe Denetimi

Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin, önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (25).

(23) Gürbüz, H. : Muhasebe Denetimi 1. Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayını, İstanbul 1985 S.15

(24) Revsine, L. : Replacement Cost Accounting. Prentice-Hall-Inc Englewood New Jersey 1973 S.: 184-185

(25) Gürbüz, H. : A.g.e., S.: 7

Auditing Concepts Committee : Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. The Accounting Review. Vol. 47, Supp 1972, S.: 13

Muhasebe denetimi;

- İşletme içi muhasebe denetimi
- İşletme dışı muhasebe denetimi olmak üzere iki işlevsel bölümde değerlendirilmektedir.

İşletme içi muhasebe denetimi, işletme personeline yapılan denetimdir. Buna iç denetimde denilmektedir. Muhasebe dışı denetim bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır.

Mali tablolarda yer alan bilgilerin ait oldukları işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının doğruluğunun genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip, sonucun bir raporla bildirilmesi işlemi dış denetimdir.

Her iki denetim türünde de yöntem aynı olmakla birlikte, dış denetimin iç denetimden ayrıldığı nokta, yöneticilerin muhasebe üzerindeki etkileri ile bu etkilerin doğuracağı sonuçlarla da ilgilenilmesidir. İşletmelerin gerek kendi faaliyet sonuçlarını öğrenmek, gerekse dışarıya bilgi aksettirmek bakımından sahip oldukları veriler mali tablolardır. Dış denetimde, mali tablolar hazırlanmalarından sonra onları hazırlayanlarla kullananlar dışında üçüncü kişiler tarafından incelenir. Bu nedenle, bağımsız muhasebe uzmanı dış denetçi adını alır.

Dış denetçiler, mali tabloları oldukça hassas bir yaklaşımla incelemeye tabi tutarlar. Denetim işinde tüm kayıtların incelenmesi sözkonusu değildir. Önemli olan, dış denetçinin mali tabloların doğruluğu ve yeterliği hakkında kanaat getirmesi için gerekli olan kayıt ve belgeleri incelemesidir. Dış denetim, denetlenen işletmenin mali tablolarının doğruluğu hakkında verilecek bir raporla sonuçlanır (26). Denetçi, iç denetimin yeterli olup olmadığını analiz yaparak değerlendirmekle yükümlüdür (27).

-
- (26) Çömlekçi, F. : Muhasebe Denetimi. Eskişehir İ. ve T. .A. Yayını No: 202/131 1972, S.: (5-6)
- (27) Bird, P. A. : Casebook on Auditing Procedures 1969 S.: 46-47

Günümüzde muhasebe denetimi için "Murakabe", "Teftiş", "Revizyon" ve "Kontrol" kavramları da kullanılmaktadır. Ancak, sözü geçen kavramlar ile muhasebe denetimi kavramı arasında kesin bir sınırlandırma yapılmamıştır. Bu nedenle yukarda sayılan kavramlar kısaca açıklanacaktır.

a) Murakabe: Denetim literatüründe murakabe, olması gereken ile fiili durum arasındaki karşılaştırma işlemini belirlemek için kullanılmaktadır.

b) Revizyon: Defterlerin ve kayıtların gözden geçirilmesi anlamındadır. Günümüzde revizyonun kapsamı muhasebe çerçevesini aşan incelemeleri, işletme analizleri gibi konuları da kapsamaktadır.

c) Teftiş: Zaman zaman yapılan bir gözden geçirme işlemidir. Teftişin esas amacı, yapılan faaliyetlerin yasalara emir ve yönergelere uygunluğunun tespit edilmesidir.

Kontrol en geniş anlamıyla; "Bir işletmede herşeyin kabul edilen plâna, verilen emirlere ve konulan prensiplere uygun olarak gerçekleştirildiğini araştırmaktır" (28).

İç Kontrol Kavramı "Bir işletmede her türlü hilekârlık ve hakları ortadan kaldıran işlemler ve yöntemler" şeklinde tanımlanmaktadır (29).

123. Vergi Denetimi

İşletmeler, bir hesap dönemindeki faaliyetleri sonucu elde etmiş oldukları gelirleri üzerinden yasalarda öngörülen oranlar dahilinde vergi öderler.

(28) Gürbüz, H : A.g.e., S.: (10-11-12)

(29) Myers, John H. : Auditing Cases North Western University Press. 1964, S.: 138

Ticari işletmeler, vergi yasalarıyla belirlenen kazançları üzerinden, yine bu yasalarda gösterilen oranlarda vergi öderler. bu ödemede genellikle beyan üzerinden hesaplanan vergiler yetkili idarecilerce tahsil edilir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda, "vergi denetimi" yerine "vergi incelemesi" ifadesi kullanılmaktadır. Aslında bu iki terim aynı anlamda kullanılmakta ise de birbirinden ayrıldığı noktalar da bulunmaktadır. Bu özellikler şöyle özetlenebilir:

- a) Denetimde değer yargısı vardır. İncelemede ise yoktur.
- b) Vergi hukukunda kanunilik ilkesi vardır. Bu ilke, değer yargısı ile çatışır. Vergi dairesinin takdir yetkisi yoktur. Yani idare hukuku açısından bir iki istisna dışında bağlı yetki ile donatılmıştır.
- c) Denetim incelemeden daha geniş kapsamlıdır. Ve takdir söz konusudur. Bu nedenle vergi hukukunda, denetim yoktur. Denetim yerine inceleme vardır.
- d) İncelemenin bir alt seviyesi yoklamadır.
- e) Yoklama daha ziyade maddi olayların tespiti ile ilişkindir. Zira inceleme elemanı ile yoklama elemanı farklı özelliktedir.
- f) Yoklamada belirli konular ele alınır.

Yukarıda tüm özellikleri bir arada ifade etmek üzere bundan sonraki açıklamalarda "vergi denetimi" kavramı kullanılacaktır.

Vergi uygulamalarının esasını teşkil eden işletmelerde yapılan vergi denetimi, vergi hukuku hükümlerine göre yürütülen mecburi mahiyette bir denetim olarak gerçekleşmektedir.

Genel olarak denetim, hesaba ve kayda dayanan işletmelerin faaliyetlerine ilişkin işlemlerin muhasebe kurallarına göre yapılmadığının, doğruluğunun, düzenliliğinin araştırılması, tespit ve

tasdik etmek ve yapılmış hata ve hileler varsa bunları meydana çıkartmak suretiyle giderilmesini ve düzeltilmesini sağlamak amacıyla yapılan faaliyetlerdir.

Vergi denetimi, hesaba ve kayda dayanan vergilerde güvenliği sağlamak, kanuni hükümlerin yerine getirilmiş olup olmadığını araştırmak ve tespit etmek amacıyla kanuni yetkiye dayanılarak yapılan bir çalışmadır. Vergi denetimi Türk Vergi Hukuku'nda şöyle tarif edilmiştir; "Vergi incelemesinin maksadı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamaktır" (30).

Eksik vergi ödendiğinin tespit edilmesi halinde, ikmalen tarhiyat veya re'sen tarhiyat yapılır. Verginin fazla olarak ödendiğinin anlaşılması halinde ise: fazla ödenen kısım mükellefe iade edilmelidir. Bunun için, fazla ödemenin düzeltme yolu ile ıslâh edilebilecek bir vergi hatasından ileri gelmiş olması şart değildir.

İnceleme sonucu olarak vergi iadesi yapılabilmesi için, ödenmesi gereken verginin doğruluğu her yönü ile araştırılır. Ayrıca matrahın re'sen takdirini gerektirecek bir sebebin bulunmaması gerekir. Zira takdir komisyonları, mükellef beyanından daha az matrah takdir edemezler (31).

1230. Vergi Denetiminin Kapsamı

İşletmelerde vergi denetimi: İşletmelerin muhasebelerinin vergi hukuku yönünden denetlenmesidir (32).

(30) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Kontrol Memurlarına Ait İnceleme Klavuzu S.: 3

(31) Özbalcı, Y : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Feryal Matbaası. Ankara 1985, S.: 229

(32) İ.İ.T.İ.A. Muhasebe Enstitüsü Lisansüstü Öğretim Programı Vergi Hukuku Açısından Muhasebe Denetimi İstanbul 1977, S.: 4

Geniş anlamda vergi incelenmesinin vergi denetimine karşılık bir deyim olarak kullanılacağını söylemiştik. Araştırma ve revizyon olmak üzere iki yönü vardır.

Vergi Usul Kanunu 134. maddesinde, vergi incelenmesinden maksadın defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırma, tespit etmek ve sağlamak olduğu daha önce belirtilmişti.

Mükellefin defter ve belgeleri ile sınırlandırılmış olan bu tarif vergi denetiminin revizyon yönü ile ilgilidir. Zira revizyonda, defter kayıt ve hesapları dışına çıkılması söz konusu değildir.

Vergi denetiminin araştırma ve yoklama yönü ile ilgili hükmü ise, V.U.K.'nın 127. maddesinde yer almıştır. Anılan maddeye göre, mükellefler mükellefiyetle ilgili maddi olaylar, kayıtlar ve mevzular yoklama yolu ile tespit edilir.

Revizyon için defter ve belgelerin mevcudiyeti gereklidir. Gerçek ve geniş anlamdaki vergi incelemesi için ise, mutlaka defter ve belgelerin mevcudiyeti aranmaz. Defter ve belgelerini kaybetmiş olan veya ibrazdan kaçınanlar hakkında değişik kaynaklardan toplanacak bilgilerin değerlendirilmesi suretiyle denetim yapılır. Ayrıca, ödenmesi gereken verginin doğruluğu, kayda dayanan vergilerde mükellefin veya sorumlunun vergi matrahını ve vergi nispet ve miktarını doğru olarak gösterip göstermediklerinin defterler ve belgeler üzerinde araştırılıp tespit edilmesi gerektiği daha önce açıklanmıştı.

1231. Vergi Denetiminin Amacı

Günümüzde vergi oranlarının yüksek oluşu gözönünde tutulursa, işletmelerin, ödeyecekleri vergileri gizlemelerinde ne kadar menfaatleri olduğu kolayca anlaşılmaktadır.

Bu nedenle vergi gizlenmesi şekline haksız kazanç sağlanması gibi yasal olmayan durumlarla karşılaşılması söz konusudur. Vergi gizlenmesi ve kaçırılması amacıyla yapılan gerçek dışı faaliyetler dört başlıkta toplanabilir:

- a. Kasıtlı hatalar,
- b. Kayıt dışı işlemler,
- c. Uydurma hesaplar,
- d. Belge sahtekârlığı.

Vergi gizlenmesi ve kaçırılması amacı ile yapılan ve yukarıda ifade edilen faaliyetlerin vergi uygulamaları gözönüne alındığında daha ayrıntılı bir biçimde ele alınması gerekmektedir. Bu nedenle bu bölümde vergi gizlenmesine ilişkin faaliyetleri aşağıdaki gibi incelemek yararlı olacaktır.

Bu faaliyetler;

- a. Satış yolsuzlukları,
- b. Edinme yolsuzlukları,
- c. Dış ticaret yolsuzlukları,
- d. İşletme giderlerinin yükseltilmesi,
- e. Özel giderleri işletmeye aktarma,
- f. Fevkalade hasılatı gizleme.

a.*Satış yolsuzlukları: Satış yolsuzlukları satılan mal bedellerinin ücretle yapılan işlerde ücret tutarlarının tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına geçirilmeden, şahsen iş sahibi tarafından tahsil edilmesi gerek Gelir ve Kurumlar Vergileri, gerekse satışa bağlı Gider Vergileri tatbikatında gayrimüşru menfaat sağlamak amacıyla meydana gelen yolsuzlukların başında, satış yolsuzlukları gelir.

Satış yolsuzlukları genellikle üç şekilde yapılır:

- Gizli satış
- Fatura sahtekârlığı
- Uydurma firmalara satış

- Gizli satışlarda muhasebeye hiçbir kayıt düşülmez veya hiçbir Belge kullanılmaz. Ayrıca müşterilere seri dışı verilen fatura veya makbuzlar yok edilir veya gizlenir. Bu nedenle gizli satış şeklindeki yolsuzlukların muhasebe denetimi ile meydana çıkarılması çok güç, hatta çoğu zaman imkânsız olur. Burada şu noktayı belirtelim ki, normal işlemlerde gizli satış yapmaktan çekinen bazı tüccarlar, işletmelerinde döküntü, kırpıntı, artık ve kırıkları veya kusurlu malları bu nedenle satmakta bir sakınca görmezler.

- Fatura sahtekârlığında satış muamelesi gerçekte faturaya istinat ettirilmiş olur. Ancak faturada fire miktarı veya her ikisi birden noksan gösterildiği için faturanın gerçekte ilişkisi yoktur.

Böylece işlem muhasebe kayıtlarına noksan geçirilmek suretiyle satış hasılatı kısmen gizlenmiş olur.

Fatura sahtekârlığına ilişkin hileli muameleler, özellikle satıcı ile alıcı arasında açık veya gizli bir anlaşma ile gerçekleşir. Ve bu anlaşma ticari muamelelerde, alıcının da özel menfaat karşılığında hileli işleme katılmasını sağlamaktadır.

Fatura sahtekârlığının diğer bir şeklide, çift fatura kullanmadır. Bu şekildeki yolsuzluklarda müşteriye verilen fatura doğru fakat işletmede saklanan ve muhasebe kayıtlarına geçirilen faturanın sureti gerçekten çok farklıdır. Gerek bu şekildeki fatura sahtekârlığı, gerekse tamamen kayıt dışı yapılan satışlar, genellikle tek taraflıdır. Yani alıcının bilgisi dışında gerçekleşmektedir.

- Uydurma firmalara yapılan satışlara gelince bu da, aslında olmayan muamelelerin, hileli faturalar ve muhasebe kayıtlarına göre gerçekmiş gibi gösterilmesidir.

b. Edinme yolsuzlukları: Edinme yolsuzlukları genel olarak üç şekilde yapılır:

- Kayıt dışı edinme,
- Yüksek bedelle edinme,
- Edinme iskontolarını kayıt dışı bırakmak,

- Kayıt dışı edinme: Gerçekten bu şekilde yapılan hileli işlemlerde işletmenin defterlerinde giriş ve çıkışına ait kayıtlara rastlanmayacağı için, bunların izlerini ve ambar kayıtları üzerinden de bulup meydana çıkarmak güç, hatta imkânsız olmaktadır.

- Yüksek bedelle edinme ile ilgili yolsuzluklar daha çok mükelleflerle yapılan işlemlerde ortaya çıkmaktadır. Bu muamelelerde satıcılar, sattıkları malın bedelini aslına göre yüksek göstererek faturaların tutarlarını hesaplarına geçirir ve böylece, fiyatının yüksekliği yüzünden maliyeti ile satış fiyatı arasındaki gayri safi kârı daraltmak şeklinde vergi matrahını küçültmek imkânını elde etmektedir.

c. İşletme giderlerini yükseltme: İşletme giderlerini olduğundan daha yüksek göstermekle (şişirmekle) malın satış maliyeti arttırılmış, bu nedenle satış maliyeti ile satış bedeli arasındaki farka eşit olan gayrisafi kâr, dolayısıyla gelir vergisinin matrahına giren safi kâr, azaltılmış olur. Malın satış maliyetini ticarete, malın edinme maliyeti / ticari giderler: Endüstride ise, malın üretim maliyeti / ticari giderler oluşturur. Ticari giderler, genel idare giderleriyle satış giderleri: Üretim maliyeti ise, hammadde sarfiyatı, işçilik ve genel imal giderlerini kapsamaktadır.

Vergiye gizlemek amacıyla, yukarıda gösterilen gider kategorisine dahil her türlü işletme giderlerini gerçek dışı arttırmak mümkündür. Edinilen malın (endüstride hammadde) mübayaa fiyatının nasıl arttırılacağını daha önce açıklamıştık. Endüstride

vergi matrahını azaltma yollarından biri de işçiliği yüksek göstermektir. Bunun için ücret bordrolarında, mevcut olmayan işçiler gösterilir, ya da mevcut olanlar adına gerçek dışı ücret tahakkuk ettirilir.

Gider yükseltmelerinin diğer bir yolu, dışarıya yaptırılan tamir işleri ile ilgili olarak yükseltilmiş bedelli faturalar almaktır.

Genel imal giderleri arasında yolsuzluğa elverişli giderlerden biri de amortismanlardır. Amortisman yolsuzluğu, amortisman tabi yatırım servetlerinin değerlerini yükseltmek, yüksek değerler ile edinme amorti edilmiş bir malı yeniden değerlemektir. Amortisman tabi olanlarla olmayanları karıştırmak (araziyi binalarla karıştırarak gayrimenkuller hesabında göstermek) ve amortismanın hesabında kasdi hatalar yapmak (amortisman nisbetlerini yüksek tutmak, aynı değeri bir yılda iki defa amorti etmek), gibi nedenlerle yapılmaktadır.

İşletme giderleriyle ilgili diğer bir yolsuzluk şekli de aktifleştirilmesi gereken bazı malların (değer artışı niteliğindeki tamirler ve inşaat gibi), egzersiz giderleri arasına kaydırılmasıdır. Bunun daha ince bir şekli, sarfiyatın esas kayıtlarda doğru olarak gösterilmesi, yani yatırım servetlerinin borçlandırılması, fakat söz konusu kayıtların defterikebir'e naklinde kasıtlı bir yanlış yapmak suretiyle genel giderlere geçirilmesidir. Böylece gerek mizan ve gerekse mizanın yevmiye defterleri toplamlarına uygunluğu da bozulmamaktadır.

İşletme giderleri içinde yolsuzluğa elverişli diğer bir hesap, genel giderler (genel idare giderleri) hesabıdır. Burada ücretlerin, özellikle yolculuk ve temsil giderlerinin yüksek tutulması, aydınlatma, su, haberleşme ve ısıtma giderlerine ait faturaların mükerrer kaydı, vergi azaltma yollarının klasik örneklerindendir.

d. Özel giderleri işletmeye aktarma: Genel olarak ödenecek vergiyi azaltma amacıyla bazan da ihmal ve aldırmaazlık yüzünden, işletme sahibinin şahsını ilgilendiren özel edinme ve giderlerin işletmeye ait giderlere karıştırıldığı görülür.

Bu giderleri şöyle ayırlamak mümkündür:

- Ev giderleri (Aydınlatma, ısıtma, su, asansör, kapıcı, hizmetçi, kaloriferli ve bahçevan gibi.)
- Şahsi giderler (Yolculuk, misafir ağırlama, yardım , bağış ve hediyeler gibi.)
- Mali giderler (Özel sigorta primleri, şahsi borç faizler gibi.)

Bu giderler genel olarak işletmeye, genel giderler hesabı üzerinden aktarılırlar. (Ücretlerin bazen imalat işçiliği hesabında gizlenmesi mümkündür.)

Özel giderlerin işletmeye aktarılmasında uygulanan eski bir usul de girişimcilerin kasadan, şahsi ihtiyaçları için çektikleri paraları sonradan kasa noksanı olarak göstermeleridir.

e. Fevkalade hasılatı gizleme: Vergi gizlemek amacıyla girişilen tedbirlerden biri de fevkalâde veya arızı olan hasılat ve kârların muhasebeye intikal ettirilmeden, işletme sahibi tarafından kendi adına tahsil edilmesidir. Hasılât ve kârlar, alınan çeşitli tazminatlar (sigorta tazminatı gibi), amorti edilip tahsiline imkân kalmayan alacaklardan yapılan tahsilat, yatırım mallarının satın alınmasında sağlanan fatura dışı özel indirimlerdir. (Bu indirimler kayda geçirilmemek sureti ile hem bu miktarda bir para işletmeden çekilmiş, hem de yatırım mallarının yüksek bedelle aktifleştirilmesi yüzünden amortisman giderleri arttırılmış olur).

7. Vergi hukuku ve muhasebe hata ve hileleri:

Muhasebe hata ve hileleri vergi hukukunda, bir yandan vergi matrahının tespiti ile ilgilidir. Diğer yandan vergi ceza hu-

kukunun esas konularını teşkil eder.

Vergi hukukunda muhasebedeki noksanlıklar, şekli (formel) ve maddi (material) noksanlıklar olmak üzere iki şekilde yorumlanmaktadır.

Formel, yani usule ait noksanlıklar defter tutma nizamına ve belgelere ait olan şekli usulsüzlüklerdir. Bu usulsüzlükler, ya muhasebenin tüm düzenini bozacak şekilde olurlar, veya önemsiz olurlar. Usulsüzlük muhasebenin düzenini bozacak derecede geniş boyutlu olursa, örneğin vergi hukukuna göre tutulması gereken defterlerin tutulmamış olması gibi), bu takdirde işletmenin muhasebesi, vergi matrahına gerekçe olarak kabul edilemez ve re'sen takdir yolu ile cezalı tarhiyata gidilir. Aksi halde, yani usulsüzlük önemli değilse, düzeltilmesi istenir ve mükellef bu konuda aydınlatılır.

8. Vergi Denetimi ve Muhasebe Hileleri

Vergi denetiminin iyi organize edildiği ve muntazam işlediği memleketlerde, vergi gizleme ve sahtekârlıklar genellikle çok büyük ustalıklarla yapılmaktadır. Yolsuzluk bazen işlemlerin ilgili bulunmadığı bir hesapta, bazen de bütün bir hesaplar zincirinde gizlenmiş olur. Bu nedenlerle normal şartlar altında sondaj esasına dayanılarak yapılan vergi denetimleriyle yolsuzlukların bulunup meydana çıkarılması güç ve daha önce belirttiğimiz gibi, tesadüflere veya ihbarlara bağlı bulunur. Burada işletme ve servet kıyaslamalarından faydalanmak suretiyle ipuçlar yakalamak mümkündür.

Pratikte hile incelemesi, normal incelemelerden ayrılır. Öncelikle hile incelemesi derinliğine yapılır. İncelemede sondaj usulü yerine aralıksız inceleme metodu uygulanır. Şüpheli olan olay ve işlemlerin sebepleri ve bunlara mükellefi yönelten etkenler araştırılır. (Entansif inceleme). Diğer yandan inceleme "karşılıklı inceleme" şeklinde üçüncü şahıslara, bunların hesap ve kayıtlarına intikal ettirilmek suretiyle, sahası genişletilir.

Entansif incelemede, şüpheli bulunan muamelelere ait hesaplar (mesela para ile alâkalı incelemelerde kasa, banka, çek ve senet gibi), adeta pertavsız altına alınır. Hâdisenin sebebi, kaynağı ve gelişmesi araştırılır. Hatta bazı hallerde pek müşkül ve zaman alıcı olmakla birlikte, mal ve diğer mevcutlarda maddi envanter kontrolleri yapılmasına lüzum duyulabilir.

Karşılıklı incelemede ise müşteri ve satıcılarla, işletme ile ilgisi bulunan diğer şahıs ve müesseselerden, hesap özetleri v.s. şekillerde bilgi istenir.

Hemen şunu belirtmek gerekir; modern vergi tatbikatında, yukarıdaki önlemlere, yani yeniden envanter yapılması veya üçüncü şahıslardan bilgi ve özellikle hesap özetleri istenmesi önlemlerine ancak pek şüpheli hallerde başvurulur. Haklı sebepler olmadıkça bu hareket şekline kaçınılır. İnceleme tekniği bakımından farklı olan ve bambaşka psikolojik şartlar altında yapılan hile incelemesi, ayrıca şüpheli muamele ve olayların toplandığı sahalarda gerçekleşir.

İşletme veya işletmenin belli işlemleri hakkında ciddi ve esaslı şüpheler uyanmasında muhasebe denetiminden edinilen genel görüş ve özellikle, az önce belirttiğimiz işletme karşılaştırması önemli rol oynar. Bunlardan başka ihbarlar ve mükellefin vergi dosyasında bulunan geçmiş yıllara ait raporları ve diğer bilgiler de bu konuda etkendirler (33).

(33) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, Güneş Matbaacılık, Ankara 1983, S.: 55-56-60

Ayrıca hesap incelikleri veya hiyleli davranışlarla kıymet hareketlerinin gerçek niteliklerini değiştirme olasılığı da-
ima mevcuttur. Böyle bir ihtimal kayıtların daha sonra yeniden
incelenme zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır (34).

124. Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi İlişkileri

Vergi Hukukunda yapılan son değişiklikten önce V.U.K.'da
ispat ve delil hakkında açık bir hüküm yer almamakla birlikte
verginin ikmalen ve re'sen tarhına ilişkin hükümlerden bu tarhi-
yatı gerekli kılan olayların ispat şartlarını çıkartmak mümkün-
dür (35). Ancak 1980 yılı sonunda, V.U.K.'na genel bir kural ge-
tirilmiştir: "Yasa gerekçesi, ispat için, özetle şöyle demek-
tedir: Delil sistemine ilişkin genël kurallar getirilmiştir. Vergi-
nin bağılı olduğu olayın belirlenmesi (saptanması) Vergi Usul Ka-
nununda yer almaktadır. Olayın gerçekliğinin ispat edilmesi gere-
kir. Vergi yükümlüleri hoşgörölü olanaklarından yararlanırlar.
Vergiye bağılı gelir ve işlemlerini gizlerler, vergiye bağılı de-
ğilmiş gibi gösterirler".

Şimdiki yasamızda ispat maddi ve biçimsel delil anlayışına
dayanmaktadır. Bu durumda vergiyi doğuran olayın gerçek yönü be-
lirlenememektedir. Vergi yönetimi ve vergi yargısı, konuyu kavra-
makta güçlüklerle karşılaşmaktadır. Oysa, kanıtlamada her türlü
delil serbestçe kullanılmalı ve ekonomik gereklere göre değerklen-
dirilmelidir. Batı ülkelerinde serbest delil sisteminin getiril-
mesi öngörölmüştür. Bu amaç için, vergiyi doğuran olay ve bu ola-
ya ilişkin işlemlerin gerçek anlamının ve oluş şeklinin esas alı-
nacağı ilkesi, yasada yer almıştır. Uygulamada olay gösterildiğı
şekilde değil, gerçek yönü ile ele alınacak buna göre işlem yapı-
lacaktır.

-
- (34) Hiçşasmaz, M. : İşletme Hesaplarının İncelenmesi. 2. Baskı
Tisa Matbaacılık, Ankara 1974, S.: 2
- (35) Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu İstanbul Gurup
Başkanlığı. 1982 Yılı Konferansları Tebliğı
S.: 3

Vergi kanunlarımız gelir kaynaklarını yeterli şekilde kavramakla beraber, Vergi Usul Kanunumuzda ispatlama şekli delil sistemine dayandırıldığı için, vergiyi doğuran olayın tespitinde büyük ölçüde güçlüklerle karşılaşıldığı ve bu güçlüklerin önemli ölçüde vergi kaybına neden olduğu gözönüne alınarak, aynı maddenin B bendi ile Vergi Usul Hukukumuzda, vergiye tabi olayların tesbitinde kullanılan ispatlama araçlarının esasları, diğer bir deyimle delil sistemine ilişkin genel kaideler getirilmiştir.

Öngörülen delil sistemi ile vergi kanunlarının vergi güvenliğini ve vergi adaletini gerçekleştirecek şekilde uygulanmasını temin etmek üzere, vergiye tabi olayların tesbitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkân sağlanmıştır.

Bu amaca uygun olarak söz konusu bendin ilk fıkrasında vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı ilkesi açıklanmaktadır.

Bu hüküm, uygulama yönünden herhangi bir yenilik getirmekle beraber vergi uygulamalarında herşeyden önce olayın gösterildiği şekilde değil, gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gereğini belirtmektedir.

1980 yılı sonunda 134. maddede denetimin defter, hesap ve kayıtlara dayanması nedeniyle 29. ve 30. maddelerde maddi deliller ifadesi kaldırılarak bunun yerine defter, kayıt ve belgeler ifadesi konulmuştur. 30. maddeye defter ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa kuralı eklenmiştir.

1983 yılı başında, 30. maddeye, bu maddedeki karinelere göre, denetim raporu üzerinden, takdir komisyonu kararı olmaksızın re'sen tarhiyat yapılacağı kuralı konulmuştur. Yasa gerekçesi aşağıdaki gibi sürmektedir:

Vergiye doğuran olay ve işlemlerin gerçek anlamı, şimdiye kadar alışılmış olduğu üzere, sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ve kanıtlama araçları ile belirlenecektir. Defter, kayıt ve belge gibi maddi delillerle belirlenen fark re'sen tarha konu olacaktır.

İspatta, şahit beyanı kısıtlı kullanılacaktır. Kanıtlama yükü olarak özetle şunlar yazılıdır: Genel Hukukun taraflardan herbirinin savını kanıtlamak kuralı, pratik değildir. Söz konusu kural vergi uygulamasının gereklerine uydurularak düzenlenmiştir. Normal ve alışılmış durumun aksini yükümlü kanıtlayacaktır. Bu gerekçelere dayanılarak getirilen yasa kurallarımız aynen şöyledir:

İspat; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delillerle ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve alışık olmayan bir durumun ileri sürülmesi halinde, ispat yükü bunu iddia eden tarafa aittir (36).

(36) Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu İstanbul Başkanlığı
1983 Yılı Tartışmalı Konferansları Notları. S.: 8-9-11

II. BÖLÜM

2. İŞLETMELERDE MALİYETLERİN VERGİ YÖNÜNDEN DENETİMİ

İşletmeler faaliyet konularına göre çeşitli isim almaktadır. Örneğin endüstri işletmeleri mal edinerek üretmekte ve üretilen mamüllerin satışını yapmaktadır. Ticari işletmeler mal alır ve satarlar. Başka bir ifade ile endüstri işletmelerinde üretim faaliyetleri ile ticari faaliyetler (mal edinme ve satışı) birlikte yürütülmekte ticari işletmelerde ise sadece ticari faaliyetler gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle maliyetlerin ortaya çıkışı edinme, üretme ve satış aşamalarında olmak üzere üç değişik aşamada olmaktadır. Bu durum Türk Vergi sisteminde de dikkate alınmış ve değişik hükümler, değişik yasalarda uygulamaya konulmuştur. Bu bölümde maliyetler vergi denetimi açısından V.U.K., G.V.K., K.V.K., Gider Vergileri Kanunu ve K.D.V. Kanunları yönünden incelenecektir.

21. VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN MALİYETLERİN DENETİMİ

210. Vergi Usul Kanunu Yönünden Maliyet Hesaplama Yöntemi

Vergi Usul Kanununun 275. maddesinde belirtilen maliyet unsurlarına bu bölümde daha geniş olarak yer verilecektir.

İlgili madde gereği maliyet unsurları, dolaysız madde, dolaysız işçilik ve genel imal giderlerinden oluşmaktadır. V.U.K. M. 275 ile maliyet hesaplamasında yükümlüler maliyet unsurlarından ayrılmamak koşulu ile maliyet hesaplama yöntemlerinin tercihinde serbest bırakılmıştır. Buna göre, satın alınan madde ve gereçler, maliyet değeri üzerinden değerlendirilmektedir. Ancak gerçek maliyet değeri yalnız gerçek maliyet yöntemi ile elde edilebilir.

V.U.K.'nın her ne kadar maliyet hesaplama yönteminde serbestilik tanıyorsa da, değerlemedeki kesin tutumu dönem sonuçlarının ve finansal tabloların gerçek maliyetlerle düzenleme gereğini ortaya koymaktadır.

Ancak bu yargı, öngörülen maliyet yöntemlerinin kullanılma olasılığını ortadan kaldırmamaktadır. Dönem sonunda stoklarda gerekli değer düzeltmeleri yapılmak suretiyle kayıtlarda öngörülen maliyetler değerleme ölçeği olarak kullanılamazlar (37).

211. Maliyetlerin Gelir Vergisi Yönünden Denetimi

Gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan vergi türüdür. İşletmeler açısından, şahıs işletmeleri, Adi ortaklık, Kollektif ortaklık ve Komandit Şirket türündeki işletmelerin vergiye tabi kazançları Gelir Vergisi Kanununda öngörülen esaslara göre belirlenir.

Bu tür işletmelerin vergileri ortaklarının şahsi vergileri içinde vergilendirilir. Hisseli Komandit Şirketin Komandite ortağının kâr payı da Gelir Vergisi Kanunu'na tabi olmakla beraber bu tür işletmelerin kazançları Kurumlar Vergisi Kanunundaki esaslara göre belirlenir.

G.V.K.'nda vergiye tabi kazancın belirlenmesinde giderler:

- a) Hasılatтан indirilebilecek giderler
- b) Hasılatтан indirilemeyecek giderler, olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Burada önemli olan indirilebilecek giderlerdir. Zira, indirilemeyecek giderler, vergiye tabi kazancın hesaplanmasında maliyetler içinde değerlendirilmemektedir.

G.V.K. Madde 40'da hasılatıtan indirilebilecek giderler sayılmıştır. Buna göre;

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,

- Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile tahsilde bulunanlar için ya-
pılan giyim giderleri,

- İşle ilgili olmak kaydıyla sözleşmeye veya ilâma veya kanun emrine istinaden ödenen zarar ziyan ve tazminatlar,

- İşle ilgili ve yapılan için önemi ve geniřliēiyle uygun,

- Seyahat ve ikamet giderleri,

- İşletmeye dahil olup sadece işte kullanılan taşıtların amortismanlarıyla giderlerinin tamamı,

- İşletme ile ilgili olmak şartıyla bina, arazi, istih-
taf, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi resmi ve harçlar,

- V.U.K. hükümlerine göre ayrılan amortismanlar, ticari kazancın belirlenmesinde hasılatıtan indirilebilmektedir.

G.V.K.'nın 40. maddesinde hasılatıtan indirilemeyecek gi-
derler sayılmıştır. Buna göre, hasılatıtan indirilemeyecek gider-
ler şunlardır:

- Teşebbüs sahibi, eşi ve çocuklarının işletmeden çektik-
leri paralar ve aynı deēerler,

- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşi ve küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, primler, komisyonlar ve
tazminatlar,

-Teşebbüs sahibinin, eşinin, küçük çocuklarının alacakla-
rına karşılık yürütülen faizler,

- Her türlü para cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doēan tazminatlar.

Gelir vergisi kanununun 41. maddesinin uygulanmasında kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve hisseli komandit şirketinin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

Yukarıda sayılan giderlerin hasılatтан indirilememesinin nedeni ticari kazancın edinilmesi ve devam ettirilmesiyle ilgisinin olmadığıının kabul edilmiş olmasıdır. Ancak uygulamada bir giderin kazancın elde edilmesi ile ilgisi kolaylıkla kurulamamakta her olayın kendi içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Aşağıda sayılan giderler de hasılatтан indirilememektedir:

- Türkiye dışındaki sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenen sigorta primleri işveren payı

- Türkiye'de olupta, tüzel kişiliği bulunmayan yardım sandıklarına ödenen sigorta primleri işveren payı.

- Mükellefin kişisel kusurundan doğan zarar, ziyan ve tazminatlar (Eczacının müşteriye verdiği ilacın müşterinin elinde patlayarak gözünü çıkartması nedeniyle ödenen tazminat gibi).

- Sözleşmeye, kanun hükmüne ve ilama dayanmayan, sulh (anlaşma) yolu ile ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

- Mükellefin işle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin seyahat amacını aşan süreye ait giderleri.

- Envantere dahil olsun veya olmasın, hem işte, hem de mükellefin kişisel gereksinmelerinde kullanılan taşıt giderlerinin yarısı.

- Her türlü bağış yardım ve Bağ-Kur primleri. Bağış ve yardımlar hiç bir şekilde gider yazılamaz, ancak genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere, köylere, kamuya yararlı derneklere ve medeni kanun gereğince kurulan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar beyan edilecek gelirin % 5'ini aşmamak koşulu ile mükellefin kişisel gelir vergisi matrahından indirilebilir.

Ayrıca Bağ-Kur primleri de gider yazılamaz, mükellefin kişisel gelir vergisi matrahından indirilir (G.V.K. Madde 89).

- Gelir vergisi ile diğer kişisel vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, amme alacaklarının tahsili usulü hakkındaki kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları, faizler gider yazılamaz, matrahtan indirilemez (G.V.K. Madde 90).

212. K.V.K. Yönünden Maliyetlerin Denetimi

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi, safi kurum kazancının saptanmasında, ticari kazancın saptanmasına ilişkin Gelir Vergisi hükümlerinin aynen uygulanacağını belirtmiştir. Gelir Vergisi Kanununu tarafından gider kabul edilmeyen yukarıda belirlendiğimiz harcamalar safi kurum kazancının saptanmasında gider yazılamayacak ve maliyetlere eklenmeyecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesi, safi kurum kazancının saptanmasında G.V.K.'nın 40. maddesinde belirlenenlerin dışında ayrıca indirilecek giderleri belirlemiştir. Bu giderler genel imal giderleri ve genel yönetim giderleri arasında maliyetlere aktarılabilir. Bu giderleri ana başlıkları ile şöylece sıralayabiliriz:

- Hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri,
- Kuruluş giderleri (İlk tesis ve taazzuv giderleri),
- Genel kuruluş giderleri,
- Sigorta teknik ihtiyatları,
- Hisseli komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,
- Bağış ve yardımlar,
- Beş yıldan fazla aktarılmamak koşulu ile geçmiş yılların mali bilanço zararları (Bilançolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi şarttır.) (38).

(38) Sevgener, A. S. : A.g.e., S.: 287-288-289

K.V.K. madde 15'te ise kabul edilmeyen indirimlere yer verilmiştir.

213. Maliyetlerin Gider Vergileri Yönünden Denetimi

Gider Vergileri Kanunu'na göre "dahilde alınan istihsal vergisi"nin matrahı, malların satış bedelidir. Satış bedeli, bir mükellefin teslim ettiği vergiye tabi bir mal karşılığında müşterisinden aldığı paradır. Satış bedeline, mal bedeli, kâr, masraf, faiz komisyon, vergi v.s. gibi adlarla müşteriden alınan paralar dahil edilebilir.

Kanunun 14. maddesinin (h) fıkrasına göre, satış bedeli veya satış bedeli bulunmayan teslimlerde vergi matrahı, emsal bedelidir. Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak saptanmayan bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre sahip olacağı değer şeklinde tanımlanmıştır. Mükellefler maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ekleyerek emsal bedeli saptarlar denilmektedir. Ancak 2.11.1984 tarih ve 3065 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan ve 1.1.1985 tarihine kadar randıman incelemelerinde bir gider unsuru olarak gider vergileri içinde yer alan istihsal vergileri, 1.1.1985 tarihinden itibaren kaldırılarak yerine Katma Değer Vergisi getirilmiştir. Temelde K.D.V.'si gider olarak yazılamaz.

214. Katma Değer Vergisi Yönünden Denetim İlişkisi

Vergi mevzuatımıza yeni katılan bir çok verginin kaldırılmasına olanak sağlayan K.D.V.'nin yeni bir vergi türü olması nedeni ile burada kısaca incelenmesi konunun açıklanması açısından yararlı olacaktır. K.D.V. direkt olarak maliyetleri ilgilendirmez, şeklinde bir görüş varsada nihai mamul satışı vergiye tabi değildir. Bu mamulün üretiminde kullanılan ara mamullerinin emsal bedeli üzerinden hesaplanan K.D.V. maliyet unsurudur.

2140. Katma Değer Vergisinin Gelişimi

Mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergileri sistemini oluşturan vergiler;

- İstihsal vergisi,
- Nakliyat vergisi,
- P.T.T. hizmetleri vergisi,
- Şeker istihlâk vergisi,
- İlân ve reklam vergisi,
- İşletme vergisidir.

Yukarıda sayılan bu altı çeşit verginin müşterek bir yapıya sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Bu özellikleri nedeniyle ekonomik hedeflere ulaşmayı güçleştirmekte ve farklı vergi yüklerinin oluşmasına neden olmaktadır.

Sistemin sosyal gereklerine uygun duruma getirilmesi IV. Beş Yıllık Kalkınma Planı ile yıllık programlarda ilke olarak benimsenmiş olup bu konuda katma değer vergisi sistemine geçilmesi çözüm olarak öngörülmüştür.

Genel olarak harcamaların vergilendirilmesi şeklinde olmakta ve bu amaca yönelik vergiler "Muamele Vergisi diye de adlandırılmaktadır.

Muamele vergilerinin tarihi çok eskilere dayanmakla beraber bunların asıl önem kazanmaları, Birinci Dünya Savaşı ile birlikte olmuştur. Harcama vergilerinin son 50 yılı aşkın dönemde uygulanan ve gelişen türleri şöylece özetlemek mümkündür:

a) Özel Harcama Vergileri: Harcama vergilerinin öteden beri uygulanan en eski türü bu vergilerdir. Genellikle Tekel Maddeleri, çay, kibrit, akaryakıt maddeleri gibi maddelerden alınan vergiler bu kategori içersindedir.

b) Genel Harcama Vergileri: Harcama vergilerinin diğ er bir türünü t şkil eden bu vergiler vergiye konu olabilecek mallar belirli çeşitler ve listeler halinde belirlenememektedir.

Genel nitelikteki harcama vergisi ekonomik akı ın üretimden tüketime kadar her safhasında uygulanabilmekte ve bu haliyle " el le tipi vergi" veya yayık muamele vergisi adını almaktadır.

Bu tip muamele vergilerinde bütün üretim ve dağıtım faaliyetleri kümülatif olarak vergilemeye tabi tutulmaktadır.

c) Tek Safhalı Harcama Vergileri (Satış Vergileri): Harcama vergilerinin üçüncü şeklini bu grup oluşturur. Satış vergilerinin amacı esas itibarıyla çok safhalı, yani yayık muamele vergileri kümülatif eskilerini ortadan kaldırmak olmuştur.

d) Katma Değ er Vergisi (K.D.V.): Muamele vergilerinin en gelişmiş ve en modern şekli ise Katma Değ er Vergisidir. Bu sistem yukarıda açıklanan  el le tipi vergilerle tek safhalı satış vergilerinin başarılı yönlerini bir araya getirmiş şekli olarak tanımlanmaktadır.

2141. K.D.V. ve Vergi İndirimi

K.D.V. yaygın fakat toplam etkisi bulunmayan bir muamele vergisidir. Ancak vergi tüm üretim ve dağıtım safhalarında alındığı ve birbirini takip eden safhalardaki firmalar arasında menfaat çelişkisi bulunduğu için daha kolay ve etkin biçimde uygulanabilmektedir. K.D.V., üretimden tüketime kadar geçen her evredeki katma değ er üzerinden değil, bu evrelerde satılıp teslim edilen mal ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanmaktadır. Bu bedeller vergi matrahı olarak görünmektedir (39). Katma Değ er Vergisi'

(39) Yazıcı, M. : Katma Değ er Vergisine İlişkin Muhasebe Düzeni. Fatih Yayınevi, İstanbul 1985, S.: 19

nin en önemli müessesesi vergi indirimi rejimidir. Vergi indirimi nedeniyle K.D.V.'nin diğer muamele vergilerine olan üstün ve farklı yönünü teşkil etmektedir.

İndirim maliyeti, en yaygın uygulamasıyla satışlar üzerinden hesaplanan K.D.V.'nden bu satışların girdilerine ilişkin K.D.V.'nin indirilmesidir. Örneğin % 10 vergi nispetinin uygulandığını varsayalım, imalatçı toptancıya sattığı yüz liralık bir mal için on lira vergi tahsil edecek ve bu miktarı hazineye borçlanacaktır.

Toptancı 110 liraya satış yaptığı bu malı vergi hariç 130 liraya yan toptancıya satacak olursa bu satış dolayısıyla 13 TL. vergi hesaplanıp malı 143 lira üzerinden fatura edecektir.

Toptancının hazineye olan vergi borcu ise yan toptancıya yaptığı satış sırasında tahsil ettiği 13 lira ile alım sırasında ödediği 10 lira arasındaki fark yani $(13 - 10 =)$ 3 lira olacaktır.

Yan toptancının ve daha sonraki alıcıların vergi hesaplarında yine aynı sistem çerçevesinde yürüyecektir.

Teoride üç ayrı Katma Değer anlayışı ve bunun sonucu olarakta üç ayrı K.D.V. tipi mevcuttur:

- Gayrisafi milli hasıla tipi K.D.V.
- Safi milli hasıla tipi K.D.V.
- Tüketim tipi K.D.V.

2142. K.D.V.'ne Geçişin Mali Nedenleri

K.D.V.'ne geçişin mali nedenlerini şöylece sıralıyabiliriz:

a. Vergi adaletinin sağlanması: İstihsal vergisi, ilk üretim maddeleri ile ilgilidir. K.D.V. prensip itibarıyla malların katma değerlerinin hesaplanması şeklinde katma değeri yüksek olan

mallardan ise az vergi alınmaktadır (40). Efektif talebin K.D.V. ile kavranmasında vergi hasılatı yalnızca vergiye tabi işlemlerin sayısı ve fiyat artışlarıyla değil aynı zamanda Katma Değerdeki artışlar oranında artacaktır (41).

b. Vergi hasılatına etkisi: Satın alma güçlerinin K.D.V. ilk kavranmasında vergi hasılatı yalnızca vergiye tabi işlemlerin sayısı ve fiyat artışıyla değil, aynı zamanda yaratılan katma değerlerdeki artış oranı da artacaktır.

c. Vergi kaçakçılığına etkisi: K.D.V. vergi kaçakçılığının önlenmesinde iki yönden etkili olmaktadır;

- Matrahın bölünmesi: K.D.V.'de matrah üretim ve dağıtım süreçlerinde çeşitli işlemler arasında bölünmekte ve her işletme yalnızca kendi kattığı değer vergisini edinme bedeli içinde müşteriden tahsil ederek vergi dairesine ödemektedir. Bu yüzden her aracı müessese verginin yükünü daha az hissetmekte ve kaçakçılık eğilimi azalmaktadır.

- Alıcılar girdiler için ödedikleri K.D.V.'ni ancak edinme belgesinde yer almak kaydıyla satışları üzerinden hesaplanan vergiden düşerler (42).

-
- (40) Karadayı, Ö. : Gerekçeli ve Açıklamalı K.D.V. Kanunu ve Muhasebe. Ufuk Matbaası, İst. 1985, S.: 9-17
- (41) Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamaları Semineri "tebliğleri" ve Katma Değer Vergisi Paneli "Bildirileri". M.Ü.İ.İ.B. Fakültesi Yayın No: 432 İstanbul 1985.
- (42) Karadayı- Ö. : A.g.e., S.: 17

22. MALİYETLERİN DENETİMİ

220. Edinme Maliyetinin Oluşumu

213 sayılı V.U.K. 262. maddesinde maliyet şöyle tanımlanmaktadır; "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin tüm giderlerin toplamını ifade eder".

Bu tanıma göre yurt içindeki (dahilde) edinme maliyeti:

- Edinme bedeli,
- Malın nakliye ve sigorta giderleri,
- Edinme komisyonları,
- Ambalaj giderleri,
- Edinmeden dolayı finansman giderleridir.

Dış edim ile elde edilen değerlerin maliyeti:

- Edinilen mal bedelini,
- Gümrük, nakliye ve komisyon giderlerini,
- Dış edim teminatları nedeniyle ödenen faiz ve komisyonları,
- Dış edim akreditifleri ile ilgili giderleri kapsamaktadır.

Edinme maliyetleri, mal bedeline, edinmeden dolayı yapılan tüm giderlerin ilâve edilmesi şeklinde ifade edilmişti. Burada yasal bir açıklık olmamasına rağmen son derece esnek bir yapıya sahip olan giderlerin gerçekten gider olup olmadıklarının tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak giderlerin tam olarak tespit edilmesi, maliyetlerin ve gerçek kârın doğru hesaplanmasını sağlayacaktır.

2200. Edinme Maliyetlerinin Vergi Yönünden Denetimi

Maliyetlerin yasalarda öngörülen esaslara uygun olarak hesaplanması gerekmektedir. Gerek ticari işletmelerde ve gerekse endüstri işletmelerinde maliyetler yüksek tespit edilirse cari yıl kârı o oranda düşük gerçekleşecektir. Bu nedenle işletmelerde yapılan vergi denetimlerinde Edinme-Fire-Stok-Satış ve giderler arasındaki bağıntılar ile maliyet ilişkisi kârın tesbiti açısından önemlidir.

Ticari bir işletmede edinme ve dönem giderlerinin özelliklerini belirtmek amacıyla aşağıda sayısal bir örnek verilmiştir:

ABC Ticaret İşletmesi'nin 1985 yılı başında 1.000.000.- liralık 7.500.000.-TL'dir. Dönemsonu mal stoku maliyeti 550.000. TL'dir. Dönemdeki satış gelirleri ise 11.000.000.-TL'dir. Diğer giderlerle ilgili bilgiler şöyledir:

Satış giderleri	350.000.-
Yönetim Giderleri	500.000.-
Finansman Giderleri	120.000.-

Verilen bu bilgilere göre ABC Ticari İşletmesi 1985 yılı Gelir Tablosu:

Satış Gelirleri		11.000.000.-
- SMM		7.950.000.-
D.Başı Stoku	+ 1.000.000.-	
Dönemde Alınanlar	+ 7.500.000.-	
Satılabilir Mal Maliyeti	8.500.000.-	
D.S. Stoku	- 550.000.-	
Brüt Kâr		3.050.000.-
- Dönem Giderleri		970.000.-
Satış Giderleri	+ 350.000.-	
Yönetim Giderleri	+ 500.000.-	
Finansman Giderleri	+ 120.000.-	
Vergi Öncesi Net Kâr		2.080.000.-

Daha önce açıklanmış olduğu gibi edinme maliyeti içinde edinme ile ilgili her türlü gider unsuruna yer verilmektedir.

Edinme maliyetlerinin vergi yönünden denetlenmesinde iki gider türü ile karşılaşılmaktadır. Bunlardan birincisi malın edinilmesiyle ilgilidir. Diğer ise işletme faaliyetlerini ilgilendiren giderlerdir ve bu giderler dönem gideri olarak kabul edilmektedir.

Birinci türden olan giderler, maliyetlerin yüksek veya düşük tespit edilmesinde, ikinci tür giderler ise brüt kârdan düşülmesi gereken unsurlar olarak kârı doğrudan etkilemektedir. Aynı zamanda vergi ziyaına neden olmaması açısından vergi yasalarına uygunluğun ve yasaların öngördüğü maliyet ve giderlerin tam ve doğru olarak hesaplanması zorunluluğunu ortaya koymaktadır.

Ayrıca V.U.K.'nun 269. maddesinde sayılmış olan gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlerin iktisadi kıymetlerin edinme maliyetine aynı kanunun 270. maddesinin son fıkrasında sayılan noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye gider ve harçlarının maliyet bedeline ithal edip etmemekte mükellefler serbesttirler.

Bazı işletmeler ise kendi kullandıkları değerlerin bir kısmını bizzat imal ederler, Burada bir edinme değeri olmadığı açıktır. Bu konuda V.U.K.'nun 273. maddesinin ikinci fıkrası "imal edilen alât, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri edinme bedeli yerine geçer" denilmektedir. Bunun sonucu olarak edinme maliyeti içinde üretim maliyetini ilgilendiren bu tür değerlerinde yer aldığı sonucuna ulaşılmaktadır (43).

Vergi Usul Kanunu'na göre mal stokları maliyet değeri ile

(43) Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu. 10-12/73-39 sayılı Yeterlik Etüdü, İstanbul 1979, S.: 3

değerlenir. Ancak edinilen mallarda, stok maliyet değerinin bulunmasında en önemli güçlük, edinilen malların aynı cins ve kalitede olmasına rağmen çeşitli tarihlerde çeşitli fiyatlarla edinilmiş olması halinde belirir. V.U.K. bu şekilde edinilmiş malların stoklarına hangi fiyatın uygulanacağı konusunda bir hüküm koymamıştır (44),

221. Üretim Maliyetinin Oluşumu

V.U.K.'nın 275. maddesinde imal edilen emtianın maliyet bedeli içinde şu unsurlara yer verilmiştir:

- Mamülün meydana getirilmesinde sarfolunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,.Bu maddeler işletme dışından satın alındığı zaman edinme maliyetine ilişkin esaslar uygulanır (45).
- Mamüle isabet eden işçilik,
- Genel imal giderlerinden mamüle düşen hisse,
- Genel idare giderlerinden mamüle düşen hisse (bu hissenin mamül maliyetine katılması ihtiya idir),
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan māmüllerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Bilindiği gibi ister fiili maliyet, ister standart yada bütçe sisteminde olsun üretim maliyetlerini oluşturan giderler Direkt Madde - Direkt İşçilik - Genel İmal Gid. = Üretim Gideri'ni oluşturur (46).

Maliyet tanımında belirtildiği gibi işletmelerin satmak üzere ürettikleri mamül, yarı mamül ve müşterilere sunulan hizmet maliyetlerininde üretim maliyeti içinde değerlendirilmesi öngörülmüştür.

(44) Ataman, Ü. : Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayını No: 85-5 İstanbul 1985, S.: 106

(45) Ataman, Ü. : A.g.e., S.: 107

(46) Uragun, M. : Sanayi ve Ticari Kuruluşlarda İşletme Maliyet Muhasebesi. Ankara 1983, S.: 67

İmal edilen mamül ve yarımamüller ise değerleme gününde maliyet bedeli ile değerlendirilir.

2210. Üretim Maliyetlerinin Vergi Yönünden Denetimi

V.U.K. 275. maddesinde gruplandırılan giderler Vergi Hukuku açısından mutlaka mamül maliyetine dahil edilmesi gereken giderlerdir. Üretilen mamül veya hizmetin maliyetine direkt olarak katılan maliyet giderleri direkt madde ve direkt işçiliklerdir.

Maliyet Unsurları

Direkt Madde

Direkt Maliyetler

Dönüşüm
Maliyetleri

Direkt İşçilik
Genel İmal Giderleri

Endirekt Madde
Endirekt İşçilik
Nezaret
Isınma
Aydınlatma
Enerji
Amortismanlar

Endirekt
Maliyetler

Üretim maliyetinin oluşmasında yukarıda açıklanan maliyet unsurları etken olacaktır (47).

(47) Lynns, Edwards : Fund Accounting Theory and Practice,
Prentice Hall Englewood Cliffs-New-Jersey,
1974, S.: 649

XYZ Endüstri İşletmesi tek mamul üretip satmaktadır. Mamulün üretiminde F.16 H.Maddesi sarfedilmektedir. İşletmenin 1985 yılı dönem başı ve dönem sonu stokları şöyledir:

	<u>D.Başı Stoku</u>	<u>D.Sonu Stoku</u>
F.16 H.Maddesi	2.000.000.-	4.000.000.-
Yarımamul	3.000.000.-	2.000.000.-
A Mamulü	4.000.000.-	6.000.000.-

Dönem içi alımlar tutarı: 20.000.000.-TL'dir.

1985 yılında 10.000.000.-TL'lık direkt işçilik

8.000.000.-TL'lık G.İ.G. harcanmıştır.

Dönem Giderleri:

Yönetim giderleri 6.000.000.-TL
Finansman giderleri 4.000.000.-TL
Satış ve Reklâm gid. 10.000.000.-TL
1985 yılı satış gelir. 64.000.000.-TL

(XYZ) Endüstri İşletmesi 1985 Yılı

Satılan Malın Maliyeti Tablosu

	Dönem başı H.madde Stoku	2.000.000.-
+	<u>Dönem içi H.madde Alımı</u>	<u>20.000.000.-</u>
	Kullanılabilir H.madde Stoku	22.000.000.-
-	<u>Dönem sonu H.madde Stoku</u>	<u>4.000.000.-</u>
	Kullanılan H.madde Stoku	18.000.000.-
	<u>Kullanılan Direkt İşçilik</u>	<u>10.000.000.-</u>
	İlk Maliyet	28.000.000.-
+	<u>Üretime Yüklenen G.İ.G.</u>	<u>8.000.000.-</u>
	Üretim Giderleri Toplamı	36.000.000.-
+	<u>Dönem başı Yarımamul Stoku</u>	<u>3.000.000.-</u>
	Dönemin Üretim Maliyeti	39.000.000.-
-	<u>Dönem sonu Yarımamul toku</u>	<u>2.000.000.-</u>
	Üretilen Mal Maliyeti	37.000.000.-
+	<u>Dönem başı Yamul Stoku</u>	<u>4.000.000.-</u>
	Satılabilir Mal Maliyeti	41.000.000.-
-	<u>Dönem sonu Mamul Stoku</u>	<u>6.000.000.-</u>
	Satılan Malın Maliyeti	35.000.000.-

(XYZ) Endüstri İşletmesi 1985 Yılı Gelir Tablosu

Satış Gelirleri (Hasılatı)	64.000.000.-
- S.M.M.	<u>35.000.000.-</u>
Brüt Kâr	29.000.000.-
- Dönem Giderleri:	
Yönetim giderleri	6.000.000.-
Finansman gid.	4.000.000.-
Satış ve Rek. gid.	<u>10.000.000.-</u>
	<u>20.000.000.-</u>
Faaliyet Kârı V.Ö.N. Kâr	<u><u>9.000.000.-</u></u>

Yukarıdaki işlemlerden de anlaşıldığı gibi üretim maliyetinin hesaplanmasında, Satılan malın maliyeti bulunmaktadır.

S.M.M.'nin bulunmasında Dönembaşı ve Dönemsonu stokları dikkate alınmalıdır. Yine dikkat edilmesi gereken bir başka unsurda gerek stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi öngörüldüğüne göre stok miktarlarının tam ve doğru bir şekilde tespit edilmesi gereklidir.

S.M.M.'nin örnekte de görüldüğü gibi elde edilmesinden sonra İşletmenin Gelir Tablosu düzenlenir. Satış gelirlerinden daha önce elde edilen S.M.M. düşülmek suretiyle Brüt Kâr'a ulaşılır. Brüt kâr ile (Satış Kârı) dönem giderleri arasındaki fark ise faaliyet kârı (V.Ö.N.K.) dir.

Burada yine üretim giderleri ile dönem giderlerinin birbirinden ayrılması ve birbirine karıştırılmaması öngörülmektedir.

22100. Madde Giderleri

- Direkt madde
- Endirekt madde biçiminde bölümlenebilir.

Direkt madde giderleri üretime doğrudan yüklenebilir. Endirekt madde giderleri direkt madde dışında üretime dolaylı bir şekilde yüklenen giderlerdir. Endirekt giderler yardımcı madde ve işletme malzemesinden oluşur.

Üretim maliyetinde madde giderlerini değerlendirmek ve gerçek maliyete ulaşmak için hangi giderlerin direkt, hangi giderlerin endirekt olması gerektiği önemlidir. Üretim düzenine göre oluşturulan sistemler, yönetime değil, maliyet hesaplama amacına yöneliktir.

Maliyet unsurlarına göre geliştirilen sistemler ise yönetimin plânlama ve karar alma fonksiyonlarına hizmet etmektedir (48).

Ancak; üretim maliyetlerinin, vergi yönünden denetlenmesi ya da işletme içi bir denetim söz konusu olduğunda bu giderlerin ait oldukları gider yerlerine göre değerlendirilmesinin önemi açıktır.

Mamülün maliyetine direkt olarak giren ya da girmeyen gider unsurlarının doğru tespit edilmesi maliyetleri etkilemektedir. Sonuçta; V.U.K.'nda belirtilen maliyet unsurlarının ait olduğu dönem içinde ya da sonunda maliyetlere intikal ettirilmeyip Kâr ve Zarar Hesabına devredilmesi dönem sonu stoklarının düşük değerlendirilmesine neden olmaktadır. Bunun sonucu olarak vergi idaresi açısından vergi ziyai ve işletme açısından da noksan vergi ödeme dolayısıyla işletme lehine bir durum ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca edinme maliyetlerinde de konuya yaklaşım yapıldığı gibi tesbit edilen maliyetlerin yüksek olması cari yıl kârlarının düşük gerçekleşmesi sonucunu verecektir.

(48) Öcal, F. : Yönetim Muhasebesi Ders Notları. Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayını, 1985
No: 401/635 S:14

22101. İşçilik Giderleri

İşçilik giderlerinde de madde giderlerinde olduğu gibi, direkt ve endirekt işçilik giderlerinin net bir şekilde ayrım-
lanması ve ona göre mamül maliyetlerine yüklenmesi gereklidir.

İşletmelerin hizmet işlerinde sürekli çalışan işçiler ile, işletmenin üretim departmanı dışında işler yapan işçilere ödenen ücretler, ekleri ve bunlar üzerinden hesaplanan S.S.K. primi iş-
veren paylarının tümü dolaylı işçiliktir (49).

İşçilik giderlerinin mamül maliyetine yüklenmesindeki ha-
talar maliyetleme açısından vergi matrahının yanlış hesaplanması
idare aleyhine bir durum oluşturacak ve sonuç olarak vergi ziya-
na neden olacaktır.

İşletme yönünden de maliyetlerin mamüllere yüklenmesindeki
yanlışlıklar maliyetleri yükseltecektir.

22102. Genel İmal Giderleri

Mamülle direkt ilişkisi olmayan giderler genel imal gider-
lerini oluşturur.

Genel imal giderleri ve genel yönetim giderlerinden mamü-
le düşen hisseler, tamamen işletme sorumlularına ve idare açısın-
dan değerlendirildiğinde, mükelleflerce tesbit edilecek yöntemler-
le mamül maliyetlerine endirekt olarak dahil edilmelidir.

Genel imal giderleri, malin üretimi için vazgeçilmez gi-
derler olarak mükelleflerce denetime esas olan dönemin genel gi-
derleri arasında gösterilip gösterilmediği yapılan vergi denetim-
lerinde dikkati çeken bir durumdur.

(49) Hatipoğlu, Z. : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Aktif Büro
Gürsoy, C.T. Basın Organizasyon Yayını. No: 9 1979
S.: 1986

22103. Genel Yönetim Giderleri

İşletmenin genel yönetimiyle ilgili bir takım giderlerdir. Yasa gereği, genel yönetim giderlerinin maliyetlere intikal ettirilmesini mükelleflerce serbest bırakılmıştır.

Büyüklüğü ne olursa olsun her işletmede bir yönetim faaliyeti vardır. İşletmelerin büyüklük ve küçüklüğüne, karmaşıklık derecesine, üretim mallarının çeşit ve özelliklerine, pazarlama durumlarına göre değişen yönetim işi işletme politikasının belli edilmiş, organizasyon ve kadro kuruluşu, genel yönetim, büro hizmetleri, kanun ilişkileri, güvenlik, muhasebe, finansman gibi işlevlerini kapsamaktadır (50).

222. Satış Maliyetinin Oluşumu

Fiili üretim maliyeti ile üretime dahil edilmeyen giderlerin toplamı satış maliyetini vermektedir.

$$\text{Satışların Maliyeti} = (\text{Dönembaşı stokları} + \text{Üretim Maliyeti}) - (\text{Dönemsonu stokları} + \text{İşletme için üretim})$$

şeklinde oluşmaktadır (51).

Satılan malların veya mamullerin maliyetinin bulunması, işletmenin türüne göre değişiklikler gösterebilmektedir. Ayrıca, mal ve mamul hareketlerinin takip edilmesinde uygulanacak yöntemlere göre de değişebilmektedir.

Satılan malların veya mamullerin maliyetinin hesaplanması daha önce örnekte gösterilmişti. Bu hesaplanma yöntemi gerek

(50) Özel, Salih : İşletmelerde Maloluş Giderleri Analizi. Doktora Tezi Mars Matbaası, Ankara 1972, S.: 23

(51) MaliyetBakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu 10-12/73-39 Sayılı Raporu. İstanbul 1979, S.: 5

Ticari işletmeler gerekse Endüstri işletmeleri içinde geçerlidir.

Burada dikkat edilmesi gereken bazı unsurlar vardır. Bunların başında yine gider türlerinin alternatif olarak değerlendirilmesidir. Alış giderleri, alış iskontoları, alış iadeleri gibi giderlerin de tam ve doğru olarak tesbit edilmesi gereklidir.

2220. Satış Maliyetlerinin Vergi Yönünden Denetimi

Satışların denetiminde stok hareketlerinin gözlemlenmesi sonucu satış işlemleri üzerinde inceleme yapılır. Denetçi öncelikle satışların kayıtlara ne şekilde işlendiğini araştırmak zorundadır. Ayrıca müşteriye mağazada yapılan satışlarla, sipariş üzerine yapılan satışların birbirinden ayrılarak denetlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle şu hususların gözönünde tutulması öngörülmektedir.

1. Alıcıya mağazada teslim edilmek suretiyle yürütülen satışlar genellikle peşin bedelle yapılır. Perakende satış üzerine çalışan işletmelerde genel olarak satışlar tek tek değil, günlük toplamalar halinde defterlere aktarılmaktadır. Şayet kasadan para çekilmemişse veya kasaya hiç para konulmamışsa, böyle işletmelerde para hareketleri, mal hareketleri ile orantılıdır.

2. Sipariş üzerine yapılan satışların dayanağı, genel olarak mektup veya telefon emridir. alıcı tarafından verilen talimat üzerine, satış konusu malın ambar çıkışı ve sevki yapılır. Sanayi işletmelerinde satış servisi, ambar servisi, üretim servisi için stok hareketlerinin, dolayısıyla satışların denetimi daha emin bir şekilde yapılabilir. Çünkü, alınan siparişlerle üretim departmanları, mamul ambarı ve satış servisi arasındaki bağlantı, mevcut belgelere dayanarak kolaylıkla kurulabilir. Denetçi alışlardaki temel çerçeve içinde, genel muhasebe kayıtları, yardımcı kayıtlar ve satışlarla ilgili belgeler üzerinde denetimi sürdürür.

Satışların endirekt şekilde denetimi, muhasebe kayıtlarından çıkarılan temel sayılar ile işletmenin faaliyet konusu arasındaki ilişkilere bağlıdır. Bu nedenle gayrisafi kâr emsallerinin uygulanması şeklinde denetçi, satışların gerçeğe uygun olup olmadığının tespitini yapabilmektedir. Denetçinin bu tespiti yapabilmesi için belirli bir gayrisafi kâr yüzdesini hesap sonucu ortaya çıkarması gerekli olmaktadır. Ayrıca denetçi bu yüzdeleri dikkatli bir şekilde kullanması gerekmektedir (53). Sonuç olarak işletmeler gerek faaliyet konuları gerekse ekonomi içindeki konjonktür nedeniyle farklılıklar göstermektedir. Bu nedenle tüm bu özelliklerin gözönüne alınması vergi denetimlerinde ve özellikle satış maliyetlerinin vergi yönünden denetiminde dikkatle üzerinde durulması gerekli konulardır.

223. Maliyetlerin Vergi Yönünden Denetiminde Yeniden Değerleme Esasları

" Yeniden değerlendirme, 2791 sayılı Kanunun 14. maddesi ile Vergi Usul Kanununun 11. maddesi değiştirilerek 1.1.1983 tarihinden itibaren yürürlüğe konulmuştur. Buna göre bilanço esasına göre defter tutan Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler dahil) bilançolarına dahil amortisman tabi sabit kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları yeniden değerlemeye tabi tutabileceklerdir" (54).

Bilançolarda üretime katılan sabit değerlerin amortismanları para değerindeki hızlı düşüşler nedeniyle maliyetlere gerçek olarak yansıtılmamaktaydı. Bu eksikliği gidermek için Yeniden Değerleme Müessesesi getirilmiştir.

Yasa gereği, Maliyet bedelinin tesbitinde Yeniden Değerleme esaslarına ilişkin şu özellikler yer almaktadır:

-
- (53) Hiçşasmaz, M. : İşletme Hesaplarının İncelenmesi. 2. Baskı Tisa Matbaacılık San. Ank. 1974, S.: 86-87
- (54) Erkural, K. : Muhasebe Prensipler ve Uygulama. 8. Bası Met-Er Matbaası İstanbul 1986, S.: 334

Vergi Usul Kanununun 275. maddesine göre, imal edilen malın maliyet bedeline, genel imal giderlerinden mamule düşen hissenin de dahil edilmesi gerekmektedir. G.İ.G. içinde ise yakıt giderleri, işletmenin üretime katılan kısımlarının aydınlatma, ısıtma, bakım, onarım ve amortismanlar gibi giderleri yer almaktadır. Bu durumda, yeniden değerlendirilen ekonomik değerlerin sermaye şirketlerinde yeni değerleri, Şahıs şirketlerinde eski değerleri üzerinden ayrılan amortismanlar G.İ.G. içinde imal edilen malın maliyet bedeline dahil edilecektir (55).

Yeniden Değerleme ile amortismanlar maliyetlere gerçek olarak yansıtılabilmektedir. Ancak uygulanacak değerlendirme yöntemlerinin etkinlik oranlarına göre gerçekleşme daha güvenilir olabilmektedir. Ayrıca gerçek maliyet bedeline ulaşmadaki özellikler dikkate alınacak olursa, yeniden değerlendirme yöntemlerinin hesap ve tekniklerinin de gerçekçi olması maliyetlerin doğruluğu açısından önemlidir (56). Tarihi maliyetler açısından amortismanları yeniden değerlendirme ile maliyetlere yansıtılması ilişkileri ortadan kaldırmaktadır (57).

224. Maliyetlerin Vergi Yönünden Denetiminde Stok ve Firelerin Önemi

V.U.K. verginin hesaplanmasında temel faktör olan kârın tespit edilmesini ve dolayısıyla stokların değerlendirilmesinde mükelleflere serbesti tanımıştır.

(55) Doğan, A. Ayhan : Yeniden Değerleme Müessesinin Genel Açıklaması. 15.Mayıs.1985 Paris, Milletlerarası Vergilendirme Komisyonu Toplantısı Raporu.

(56) İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yeniden Değerleme Özel Sayısı, Sayı 32. 11.Mayıs. 1983, S.: 41

(57) Edwards "Hermanson" Salmonson, Accounting Volume II, S.: 242

İdare açısından bakıldığında, stokların düşük değeriendirilmesi böylece önlenmiş olmaktadır. Burada önemli olan gerçek maliyetlerle stok değeriendirilmesinin yapılmış olmasıdır.

Fireler, imalat sırasında ortaya çıkan kayıp ve imalat için fayda sağlamayacak olan değersiz unsurlardır. Fireler maliyet arttırıcı unsurlardır. Fire, bozuk ürün artıkları olarak belirlenen kayıplar maliyet hesaplarında dikkate alınmalıdır.

Artıklar ise mamülün imalatı sırasında ortaya çıkmaktadır. Ayrıca artıkların emsal bedeli ile değeriendirilip satış imkânları vardır (58).

Firelerin vergi denetimlerinde önemli bir yeri olduğu bir gerçektir. Ancak mükellefler firelerin tespit edilip kârdan düşmelerinde şöyle bir yol izlemeleri ve idareyi yanıltmak istemeleri mümkündür. Fire olarak gösterilen kayıp niteliğindeki unsurlar satılabilir, açıktan haksız olarak kâr elde edilebilir.

Kârdan düşülmesi gereken fireler kârı azaltacağından vergi ziyaına neden olabilirler.

Mamüllerin üretimlerinde ne miktar fire ve zayıat verebilecekleri önceden hesaplanabilmektedir. Sözü edilen fire ve zayıat oranları bazı Kuruluş ve Odalarca tesbit edilmiştir.

İstanbul Ticaret Odası tarafından yayımlanan fire ve zayıat oranlarına göre konuyu bir örnekle açıklamak yararlı olacaktır:

Çelik; Sanayi çeliğinin testere ile kesimi sırasında kalınlığı 2-5 mm, kadar olursa fire verilebilir. Kesilecek parçanın uzunluğuna göre fire oranı % 5 ile 2 arasında değişebilir. Oksijen ile kesimde, kesilen parçanın büyüklüğüne göre zayıat nisbeti % 0-5 ile 2 arasında değişebilir. Makasla kesimde fire söz konusu değildir (59).

Yukarıdaki örnekte de görüldüğü gibi mamulün elde edilmesi sırasında belli oranlarda fire olması normaldir. Ancak her işletmeye göre farklı olabilen çalışma koşulları, teknik standartlara uygunluk ve bazı hammaddelerin fiziksel bozulma nedenlerinin diğerlerine göre fazla olması gibi özelliklerin de dikkate alınması gereklidir.

Ayrıca kurtarılamayan fire maliyetlerinin etkinliğini de vurgulamak gereklidir. Çünkü, normal seviyedeki fire maliyetleri mamule dönüşmesi gereken masraf olarak kabul edilir ve normal seviyede olmayan fire maliyetleri ise mamul maliyetinin bir parçası olarak aktarılırlar.

Safha maliyeti yönteminde normal firelerin mamule dönüştürülmesi sipariş maliyeti yönteminde olduğundan daha güçtür (60).

Sonuç olarak, fireler maliyeti arttıran en önemli unsurlardan birisi oldukları için, bunların üzerinde dikkatle durulmalıdır (61). İyi bir maliyet denetimi ile, üretkenliği arttırmada firelerin azaltılabilmesi ve bunlara ait standart oranların net bir şekilde hesaplanması gereklidir (62).

(59) Fire ve Zayıat Nisbetleri, İstanbul Ticaret Odası Yayını
İstanbul, 1977, S.: 6

(60) Ertuna, Özer : Maliyet Muhasebesi, Mali Yayınlar Dizisi
3. bası 1982, S.: 173-174

(61) Horngren, C.T. : Cost Accounting S.: 620

(62) Haftacı, Vasfi : Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme (Doktora Tezi)
Karadeniz Üniversitesi Basımevi, Trabzon
1985, S.: 113

III. BÖLÜM

3. MALİYETLERİN MİKTAR YÖNÜNDEN DENETİMİ

Türk Vergi Kanunlarında maliyetlerin miktar yönünden denetimi doğrudan doğruya düzenlenmemiştir. Vergi Kanunlarında yorum yapılarak maliyetlerin miktar yönünden denetimine gidilmektedir,

Gider Vergisi Kanunu'na göre "istihsal vergisi mükelleflerinin kayıtlarındaki istihsal miktarlarına göre saptanacak randıman oranları, normal randıman oranları ile karşılıklı incelenmektedir. Normal randıman oranlarına göre saptanacak istihsal miktarı ile mükellefin beyanı arasındaki fark, mükellef tarafından haklı ve maddi nedenlerle açıklanamaz ise, fark emsal değeri üzerinden vergilendirilir.

Gelir Vergisi Kanunu 40. maddesine göre hasılatı indirimli olacak giderler, 41. maddesine göre de hasılatı indirilemeyecek giderlere yer verilmiştir. Randıman incelemelerinde ise, özellikle üretilen mamul (mamuller) esas alınmakla birlikte üretilen mamul miktarlarından hareketle satılan mamul miktarlarına ulaşılmaktadır.

Satış hasılatı ise, üretilen mamullerin satılan kısımlarından elde edilen değeri ifade etmektedir. Dolayısıyla hasılatın belirlenmesinde alınan maddelerdeki (Gelir Vergisi Kanunu Mad. 40 ve 41) hükümler esas alınmaktadır. Bu durum, Gelir Vergisi mükellefleri açısından (gerçek kişiler) elde edilecek ticari kazancın saptanmasına yönelik olup, özellikle miktar hareketlerinin izlenmesi yönünden büyük önem taşır,

İşletmelerde randıman incelemeleri sırasında hasılatın gerçek ve doğru olarak saptanmasında, ayrıca ortalama kâr hadlelerinden faydalanılmaktadır. Tüzel kişilerde ise, kurum kazancının belirlenmesinde indirilecek ve indirilemeyecek giderler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 ve 15. maddelerinde düzenlenmiştir.

Ayrıca, muaflik Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde, istisnalar ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde hükme bağlanmıştır. Tüzel kişilerde, gerçek kişilere göre en önemli farklar mükellefiyet, kayıt ve belge düzeni (defter tutma bakımından) ile kurum kazancının tespitinde görülmektedir.

Dolayısıyla randıman incelemeleri sırasında gerek yukarıda sayılan hususlar gerekse 1.1.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan yeni düzenlemeler, (fatura, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi ile ilgili belgelerin düzenlenmesi sorumluluğu, defter ve belgelerle ilişkin sorumluluk, yoklama ve denetimde görevli yoklama memurlara ilişkin esasların Bakanlar Kurulu'na verilmesi, yeminli mali müşavirlik müessesesinin kısıtlı olsa bile vergi mevzuatına girmesi ve yeniden düzenlenmesi) bu konunun önemini açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu nedenle, miktar dengesinin kurulabilmesi, işletmelerin miktar dengesi yönünden denetimini zorunlu kılmaktadır. Aynı zamanda gerek vergi incelemeleri gerekse, mamul satış fiyatının belirlenmesi ve kârın istenilen düzeyde tutulabilmesi için işletmelerin miktar yönünden denetimini gerektirmektedir. Buna bağlı olarak da işletmenin sağlıklı bir miktar dengesi kurması durumunda geleceğin belirsizliklerinden büyük ölçüde kurtulacak ve sağlıklı bir bünyeye kavuşacaktır. İşletmelerin miktar yönünden denetiminin arzulanan ölçüler içerisinde gerçekleştirilebilmesi için öncelikle hammadde, yardımcı madde, diğer maddeler ile yarı mamul ve mamullerin hem edinme hem de satış aşamalarında izlenmeleri zorunludur. Bunun gerçekleştirilebilmesi için ise, kayıt ve belge düzeninin işletmenin yapısına, muhasebe organizasyonuna, üretim faaliyetlerine, işlem sayısına vs. uygun bir biçimde kurulmuş olmalıdır.

Endüstri işletmelerinde (sürekli imalat yapanlar) bu bilgiler imalat defteri ile elde edilmekte ve kayıt, bilgilerin sağlıklı olması durumunda randıman incelemelerine esas oluşturacak verilerin toplanması kolaylaşmaktadır. Böylece vergi denetiminin uygulanabilirliği yükseltilebilmektedir.

30. ÖZEL VE GENEL RANDIMAN ORANLARI

Randıman oranları ya özel ya da genel olur. Özel randıman, işletmenin kendisine has olan randıman oranıdır. Genel randıman ise, belli çalışma kollarına ait normal ve mutad olan randıman oranlarıdır.

a) Özel randıman oranını çıkarabilmek için, sarfedilen ilk madde miktarı ile üretilen mamul madde miktarı karşılaştırılır. Nazarı açıdan basit gibi görülen randıman hesabı; pratikte kolay, güç ve imkânsız olmak üzere üç şekil gösterir.

- Çıkarılması kolay olan randıman oranlarında; randıman hesabına esas alınacak olan ilk maddelerle mamul maddeler arasında ticari ölçü bakımından birlik ve benzerlik vardır. Sarfedilen ilk maddelerle bunlardan üretilen mamul maddelerin çeşitleri azdır ve imalât safhaları sınırlıdır. Örneğin, buğdaya karşılık un ve kepek, zeytine karşılık zeytinyağı ve prına elde edilmesinde, durum böyledir.
- Çıkarılması güç olan randıman oranlarında ise, ticari ölçü farklıdır, çeşit fazladır ve imalât aşamaları karışıktır. Örneğin, kilo üzerinden satın alınan ham deriye karşılık desimetkekare üzerinden satılan vidalarda, kilo ve çile hesabıyla satın alınan ipliklere karşılık metre ile satılan kumaşta, durum böyledir.
- Çıkarılması imkânsız olan randıman oranlarına gelince, burada, ilk maddelerle mamul maddeler arasında bir ilişki ve oran kurulması mümkün değildir. Örneğin, ilk mad-

desiz üretilen oksijende, mobilya takımı ve karasöri imalatında durum böyledir.

b) Genel randıman oranlarının saptanması, uzun etüd ve incelemeleri gerektiren bir konudur. Genel randıman oranları şu suretle hesaplanır:

- Üretim faaliyetleri teknik bakımından normal bulunan ve işlemlerinin doğruluğu bilinen birkaç müessesede randıman incelemesi yapılır ve bu işletmelerin ayrı ayrı özel randıman oranları bulunur.
- Özel randıman oranları toplanıp, bunun ortalaması alınmak suretiyle, genel randıman oranı bulunur.

31. RANDIMAN FARKLARININ ARAŞTIRILMASI

Bir işletmede randıman incelemesi sırasında hesaplanacak olan oran farklarının, daha doğrusu oran düşüklüklerinin, teknik nedenlerden mi, yoksa imalatın kasten gizlenmiş olmasından mı ileri gelebileceğinin dikkatle araştırılması gerekir. Bu bakımdan, denetçi randıman incelemelerinde acele hükümlerden mutlaka kaçınmak zorundadır.

Yukarıda kısa bir şekilde açıklanmaya çalışılan randıman incelemeleri ile ilgili olarak salam, sosis, kavurma ve pastırma imalatı ve satışıyla faaliyetini sürdüren (PAK) Gıda ve Sanayi A.Ş.'ne ait 1985 faaliyet dönemine ait gerek faaliyet sonuçlarıyla ilgili gerekse üretim ve maliyetlerle ilgili bilgiler aşağıda ayrıntılı bir şekilde olması gereken ile gerçekleşen arasındaki eş deyişle kaydi durum ile fiili durum arasındaki randıman farklarının çıkarılması, vergilendirilmesi, vergi yönünden cezalandırılması konusunda uygulamaya yönelik toplu bir örnek Bölüm IV'-de verilmiştir.

IV. BÖLÜM

4. UYGULAMA ÖRNEĞİ

(PAK) GIDA SANAYİ A.Ş.
31.12.1985 Tarihli K/Z Hesabı

BORÇ			ALACAK
Genel Giderler	58.840.-	1985 Yılı Sat.Kârı	268.900.120.-
İşl. Bakım-Onar.	36.146.961.-		
Peşin Öd. Gid.	48.061.616.-		
Özel Mal. Amort.	3.246.191.-		
Sabit Kıym. "	5.332.113.-		
İskontolar	1.877.980.-		
İmtiyazlar	40.483.596.-		
1985 Y. Net Kâr	75.183.821.-		
	<u>268.900.120.-</u>		<u>268.900.120.-</u>

Yukarıdaki bilgilere göre şirket 1985 hesap döneminde:
75.183.821.-TL safi kâr beyan etmiştir.

Şirket, imalat ve satışını yaptığı sucuk, sos, salam, kavurma ve pastırma imalatı için ihtiyacı olan eti, canlı hayvan alımı ve bunları kendi imalathanesinde kesmek veya kesilmiş et satın almak şeklinde temin etmektedir.

Şirketin defter kayıtları üzerinden aşağıda belirtilen miktarda kemikli et ve imalâta sevk edilen lop et miktarları tespit edilmiştir.

KEMİKLİ ET VE İMALATA SEVK EDİLEN LOP ET MİKTARI

KARKAS AĞ.

1- 1984'ten devreden kemikli et

68.574

2- Sıfır sakat et

<u>Cinsi</u>	<u>Adet</u>	<u>Firesi</u>	
Sığır	14.529	-	3.123.441
Manda	16.671	-	3.382.602

Canlı Hayvan Kesimiyle Elde Edilen Kemikli Et:

<u>Cinsi</u>	<u>Adet</u>	<u>Canlı Kantar Ağırlığı Kg.</u>	<u>Fire</u>	<u>Net Ağır.</u>
Sığır	5.085	2.123.604	170.964	1.952.640
Manda	3.063	1.168.714	92.703	1.075.011
Toplam				1.483.548
İmalâta sevk edilen lop et				8.058.165
				6.528.104

40. KARKAS ET RANDIMANI

Şirket, 1985 hesap döneminde imalatını yaptığı etten mamul gıda maddelerinin üretimi için gerekli olan eti başlıca üç kaynaktan temin etmiştir.

- 1984 yılından devir
- Satın alınan kesilmiş et
- Kesim sonucu elde edilen et

Yine defter kayıtlarına göre: % 8 pislik firesi düşülmüş, bulunan değer üzerinden kendilerince % 52 olarak kabul edilen karkas et randımanı (% 3 dinlenme firesi de dikkate alınarak % 49 oranı uygulanarak 1.483.548 Kg. kemikli et elde edilmiştir.)

41. KARKAS ET RANDIMAN ORANLARI

	Asgari Oran (%)	Azami Oran (%)	Ortalama Oran (%)
1- İstanbul Veteriner Müdürlüğü	55	60	57.5
2- İstanbul Veteriner Fak. Dekan.	45	62	53.5
3- İstanbul Ticaret Odası Başk.	50	60	55
4- Et ve Balık Kurumu Zeytinburnu Et Kombinasi Müdürlüğü	55	62	58.5
			224.5

$$\text{Aritmetik Ortalama (\%)} = \frac{57.5 + 53.5 + 55 + 58.5}{4} = 56$$

Dikkat edilecek olursa, Şirketin uygulamış olduğu karkas et randıman oranı % 52'dir. Fakat, ilgili kuruluşlardan alınan randımana göre $56 - 52 = 4$ fark bulunmaktadır. Daha öncede uygulanan % 3 fire nedeniyle fark daha da büyükmektedir.

42. YENİDEN HESAPLANAN KEMİKLİ ET VE İMALATA SEVK EDİLEN LOP ET MİKTARLARI

Şirket lehine olarak % 53 olarak dikkate alınarak yeniden düzenlenen lop et miktarı aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

420. Kemikli Et ve İmalata Sevk Edilen Lop Et Miktarı

1- 1984'ten Devir Kemikli Et	<u>Kg</u> <u>68.574</u>
2- Sıfır Sakat Et	6.506.043

<u>Cinsi</u>	<u>Miktarı (Kg)</u>
Sığır	3.123.441
Manda	<u>3.382.602</u>
	6.506.043

3- Canlı Hayvan Kesimiyle Elde Edilen Kemikli Et

<u>Cinsi</u>	<u>Canlı Ağırlık (Kg)</u>	<u>Karkas Et Randımanı</u>
Sığır	2.123.604	1.125.510
Manda	<u>1.167.714</u>	<u>618.888</u>
	3.290.318	1.744.398

4- Kemikli Et Miktarı Toplam	8.319.015
Kemik Firesi (% 17,5)	<u>1.455.828</u>

5- Kemiksiz Et Miktarı	6.863.187
Dinlenme Firesi (%3)	<u>249.570</u>

6- Dinlenme Firesi Düşülmüş Kemiksiz Et Miktarı	6.614.617
İmalât Firesi (% 1)	<u>66.146</u>

7- İmalâta Sevk Edilen Lop Et Miktarı	6.548.471
---------------------------------------	-----------

8- Defter Kayıtlarına Göre Lop Et Miktarı	<u>6.528.104</u>
---	------------------

FARK	<u><u>20.367</u></u>
------	----------------------

Yukarıdaki hesaplamalar sonucu 20.367 Kg imalâta sevk edilen lop et miktarı ile yeniden yapılan hesap arasında fark tespit edilmiştir. Meydana gelen bu fark, hesaplamalara kayıt edilmediğine göre, mamul hale getirilip satılmış olduğu kanaatine varılmıştır.

43. FARKLI LOP ETTEN ELDE EDİLEN MAMUL MİKTARI

Fark olarak bulunan lop etten sucuk, salam, sosis, kavurma ve pastırma imal edilmiştir. Şirketin defter kayıtları üzerinde yapılan incelemede imalata sevk edilen lop etin % 60'ının sucuk imalânde kullanıldığı anlaşılmıştır. Hesaplamalarda sadelik temini bakımından imalâta sevk edilen lop etin tamamından sucuk imal edildiği kabul edilerek, yapılacak hesapların bu farkları gözönüne alınmak ve yansıtmak şeklinde yapılması uygun görülmüştür.

Tüm hesaplamalardan önce mamul sucuktaki kuruma firesinin bilinmesi gerekmektedir. Kuruma firesi uzman kuruluşlardan alınan bilgilere göre aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Kuruma Firesi:

- 1) İst. Veteriner Müdürlüğü : % 22.5
- 2) İst. Üni. Veter. Fak. Dek. : % 30-40
- 3) İst. Ticaret Odası Başk. : % 15-35
- 4) Et ve Balık Kurumu Gen. Md.
Zeytinburnu Et Kombinasi Md.: % 7

$$\text{Ortalama Kuruma Firesi (\%) : } \frac{22.5 + 35 + 25 + 7}{4} = \% 22,37$$

Ortalama kuruma firesi % 23 olarak hesaplamalarda dikkate alınacaktır.

<u>Sucuk imalatında</u> <u>kullanılan maddeler</u>	<u>Oran</u> <u>(%)</u>	<u>Miktar</u> <u>(Kg)</u>
1- Lop et	89.19	20.367
2- Katkı Maddeleri	<u>10.81</u>	<u>2.469</u>
	100.-	22.836

3- Kuruma Miktarı = 20.367 x % 23 = 468.441 Kg.

Hamurdan Sucuk	18.153
İp ve Etiket	111
Bağırsak	<u>261</u>
Satılan Sucuk Mik.	18.525 Kg.

44. SUCUK İMALATINDA KULLANILAN KATKI VE AMBALAJ MADDELERİ MALİYETİ

Sucuk imalatında kullanılan katkı ve ambalaj maddeleri ile bu maddelere ait maliyetler şirketin defter kayıtları incelenerek aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

<u>Katkı ve Ambalaj</u> <u>Maddeleri</u>	<u>(%)</u>	<u>Miktar</u> <u>(Kg)</u>	<u>Birim Fiyat</u> <u>(TL/Kg)</u>	<u>Tutar</u> <u>(TL)</u>
Kuyruk	2.95	675	130	87.750.-
Kırmızı Biber	1.31	390	145	56.550.-
Karabiber	0.05	11,40	700	7.980.-
Sarımsak	1.79	408	185	75.480.-
Kimyon	1.99	453	350	158.550.-
Sod. Nitrat	0.08	18	150	2.700.-
Potasyum Nitrat	0.02	5,25	120	630.-
Tuz	2.62	597	12	7.164.-
İp ve Etiket	-	111	320	35.520.-
				<u>432.324.-</u>

45. FARK LOP ETEN İMAL EDİLEN SUCUK SATIŞINDAN ELDE
EDİLEN HASILAT

Sucugun dönem içindeki ortalama satış fiyatının 650.-TL olduğu şirketin defter kayıtlarının incelenmesi sonucu anlaşılmıştır. Satılan sucuk miktarı 18.525 Kg olduğuna göre, satış neticesi 12.041.250.-TL gayrisafi hasılat elde edilmiştir. Katkı ve ambalaj giderleri olarak 432.324.-TL tespit edilmişti. Bu durumda satılan sucuklardan elde edilen ve kayıtlara geçirilmemiş olan hasılat:

Kayıt dışı hasılat =	12.041.250.-TL
	432.324.-TL
	11.608.926.-TL

46. İNCELEME SONUÇLARI

(PAK) Gıda Sanayi A.Ş.'nin 1985 yılı kayıtları defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda:

Raporun ilk bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanmış bulunan 11.608.926.-TL matrah farkı için mükellef kurum adına V.U.K.'nın 30. maddesi gereğince RE'SEN Kurumlar Vergisi tarh edilmesi.

Bulunan matrah farkı V.U.K.'nın 344/8. maddesindeki hadleri aştığından mezkûr Kanunun 345. maddesi gereğince mükellef kurum adına 3 kat kaçakçılık cezası kesilmesi gerekmektedir.

Yukarıda da görüldüğü gibi öncelikle işletme 1985 hesap dönemi içinde 75.183.821.-TL safi kâr beyan etmişti. Yapılan denetim sonucu işletmenin beyan etmiş olduğu safi kâr ile inceleme sonucu bir fark ortaya çıkmıştır. Talep edilen bu fark mükellef adına, matrah farkı olarak, ayrıca kaçakçılık cezası ile birlikte tarh edilmesi söz konusudur.

V. BÖLÜM

5. SONUÇ

Bu çalışmanın amacı işletmelerde maliyetlerin vergi yönünden denetimini irdelemektir. Bu nedenle iç denetim ve vergi denetimlerinde edinme, üretim ve satış maliyetlerinin oluşumu ticaret ve endüstri işletmelerinde ayrı ayrı incelenmiştir.

Maliyetlerin tespit edilmesinde maliyet unsurlarının tam ve doğru olarak hesaplanması önem kazanmaktadır. Çünkü maliyetlerle ilgisi olmayan bir giderin maliyet unsurları içinde yer alması maliyetleri etkilemektedir. Maliyetlerin yasalarda öngörülen esaslara uygun olarak hesaplanması gerekli olmaktadır. Sonuç olarak maliyetlerin olduğundan yüksek veya düşük gerçekleşmesi bir dereceye kadar önlenmiş olacaktır. Üretim maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınan giderlerle dönem giderlerinin birbirinden ayrılması ve birbirine karıştırılmaması gerekmektedir.

Yine üretim maliyetlerinin vergi yönünden denetiminde bu giderlerin ait oldukları gider yerlerine göre değerlendirilmesinin önemi açıktır.

Vergi Usul Kanununda belirtilmiş olan maliyet unsurlarının ait oldukları dönem içinde yada sonunda maliyetlere intikal ettirilmeyip kâr ve zarar hesabına devredilmesi dönemsonu stoklarının düşük değerlendirilmesine neden olmaktadır. Ayrıca işletmelerde edinme-stok-fire ve satış hareketlerinin dikkatli bir şekilde izlenmesi yapılacak muhasebe denetimi ve vergi denetimlerinde güvenilir olması açısından önemlidir.

Vergi denetimi, hesaba ve kayda dayanan vergilerde güvenilirliği sağlamak, kanuni hükümlerin yerine getirilmiş olup olmadığını araştırmak ve tespit etmek amacıyla kanuni yetkiye dayanılarak yapılan bir çalışmadır. Ancak bu çalışmanın yapılabilmesi için denetçi sayılarının arttırılması ve denetçi seçiminde gerekli dikkat ve özenin gösterilmesi gereklidir.

6. YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Altuğ, O. : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Met-Er Matbaası, İstanbul 1985.
- Arkun. O. F. : Muhasebede Revizyon ve Kontrol, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Y.ve Y.Vakfı Yayını. No: 123 İstanbul 1973
- Ataman, Ü. : Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayını, No: 85-5 İstanbul 1985
- Auditing Concepts Committee : Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. The Accounting Review . Vol. 47, Supp 1972
- Bird, P. A. : Casebook on Auditing Procedures , 1969
- Bozkurt, N. : Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama, (Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi İ.İ.B.Fak. Yayını, No: 419
- Bulutoğlu, K. : Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1978
- Çömlekçi, F. : Muhasebe Denetimi, Eskişehir İ.T.İ.A Yayını, No: 202/131, Eskişehir 1972.
- Doğan, A. A. : Yeniden Değerleme Müessesesinin Genel Açıklaması, 15. Mayıs. 1985 Paris, Milletlerarası Vergilendirme Komisyonu Toplantısı Raporu.
- Edwards " Hermanson " Salmonson, Accounting*Volume II.
- Erkural, K. : Muhasebe Prensipler ve Uygulama, 8. Bası Met-Er Matbaası, İstanbul 1986.
- Ertuna, Ö. : Maliyet Muhasebesi Mali Yayınlar Dizisi 3. Bası, 1982.
- Fire ve Zayıf Nisbetleri, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul 1977.
- Gürbüz, H. : Muhasebe Denetimi I . Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayını, İstanbul 1985.

- Güredin, E. : Denetim, Formül Matbaası, İstanbul 1984.
- Hatipoğlu, Z.
Gürsoy, C.T. : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Aktif Büro
Basın Organizasyon Yayını, No: 9 1979.
- Hacırüstemoğlu, R. : Maliyet Muhasebesinde Hammaddede Miktar Dengesi Kontrolü, (Doktora Tezi) Bayrak Yayıncılık-Matbaacılık Koll. Şti. İstanbul 1983.
- Haftacı, V. : Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme, (Doktora Tezi) Karadeniz Üniversitesi Basımevi, Trabzon 1985.
- Hendriksen, S.Elden: Accounting Theory 1965.
- Hiçşaşmaz, M. : İşletme Hesaplarının İncelenmesi, 2. Baskı Tisa Matbaacılık Sanayi, Ankara 1974.
- Horngen, C. T. : Introduction to Management Accounting, Fourth Prentice-Hall, Inc, Englewood Cliffs, New-Jersey 1978.
- İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yeniden Değerleme Özel Sayısı, Sayı 32, 11.Mayıs.1983.
- Jacobsen, B. : Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Beta Basım Yayımları 2. Baskı, İstanbul 1983.
- Karadayı, Ö. : Gerekçeli ve Açıklamalı K.D.V. Kanunu ve Muhasebe, Ufuk Matbaası, İstanbul 1985.
- Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamaları Semineri "Tebliğleri" ve Katma Değer Vergisi Paneli "Bildirileri", M.Ü.İ.İ.B. Fakültesi Yayın No: 432 İstanbul 1985.
- Lynns, Edwards. : Fund Accounting Theory and Practice, Prentice Hall Englewood Cliffs-New-Jersey, 1974.
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu; 10-12/73-39 Sayılı Yeterlik Etüdü, İstanbul 1983.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü; Vergi Kontrol Memurlarına Ait İnceleme Klavuzu.
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu:İstanbul Gurup Başkanlığı 1982,Konferansları Tebliği.

- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu: İstanbul Başkanlığı
1983 Yılı Tartışmalı Konferansları Notları
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu: 10-12/73-39 Sayılı Yeterlik Etüdü, İstanbul 1979.
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu: 10-12/73-39 Sayılı Raporu, İstanbul 1979.
- Myers, John H. : Auditing Cases North Western University Press. 1964.
- Nadaroğlu, H. : Kamu Maliyesi, Sermet Matbaası, Kırklareli 1981.
- Öcal, F. : Maliyet Muhasebesi Ders Notları, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Y. ve Y. Vakfı Yayını No: 390/624, İstanbul 1984.
- Öcal, F. : Yönetim Muhasebesi Ders Notları, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Y. ve Y. Vakfı Yayını No: 401/635. İstanbul 1985
- Özbalcı, Y. : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Feryal Matbaası. Ankara 1985
- Özel, S. : İşletmelerde Maloluş Giderleri Analizi. (Doktora Tezi) Mars Matbaası, Karadeniz Üniversitesi Basımevi, Trabzon 1985
- Özkan, M. : Endüstri İşletmelerinde Finansman Giderlerinin Saptanması ve Mamul Maliyetlerine Yüklenmesi. (Doktora Tezi) İstanbul 1986
- Revsine, L. : Replacement Cost Accounting. Prentice-Hall-Inc Englewood New Jersey 1973
- Sevgener, S. : Maliyet Çözümlömleri İ.İ.T.İ.A.N.Sayar Y.ve Y.Vakfı Yayını No:367/600 İstanbul 1982
- Solaş, Ç : Tarihi Gelişim İçinde Muhasebe İlkeleri. Muhasebe Disiplini Lisansüstü Ders Notları İstanbul,1981

- Uragun, M. : Sanayi ve Ticari Kuruluşlarda İşletme Maliyet Muhasebesi, Ankara 1983.
- Üstün, R. : İmalât Endüstrisi İşletmelerinde İmal Etme ya da Satın Alma Kararlarının Alınması ve Türkiye'deki Uygulama. Eskişehir 1978.
- Yaşa, M. : Kamu Maliyesine Giriş. Fakülteler Matbaası, İstanbul 1973
- Yazıcı, M. : İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemleri. İ.İ.T.İ.A Ninad Sayar Y.ve Y. Vakfı Yayını. No: 276 İstanbul 1977.
- Yazıcı, M. : Katma Değer Vergisine İlişkin Muhasebe Düzeni. Fatih Yayınevi, İstanbul 1985.