

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ DENETİMLERİNDE
ENDÜSTRİYEL KONTROL SİSTEMLERİNİN
KULLANILABİLİRLİĞİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Halil İbrahim SOLMAZ

KOCAELİ 2021

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ DENETİMLERİNDE
ENDÜSTRİYEL KONTROL SİSTEMLERİNİN
KULLANILABİLİRLİĞİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Halil İbrahim SOLMAZ

Prof. Dr. Selman Aziz ERDEN

KOCAELİ 2021

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ DENETİMLERİNDE
ENDÜSTRİYEL KONTROL SİSTEMLERİNİN
KULLANILABİLİRLİĞİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Tezi Hazırlayan: Halil İbrahim SOLMAZ

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No: 07.07.2021-16

KOCAELİ 2021

ÖNSÖZ

Yüksek Lisans eğitimimde bilgi ve tecrübeleriyle bana yol gösteren ve yardımlarını esirgemeyen kıymetli hocam sayın Prof. Dr. Selman Aziz ERDEN'e ve eğitim dönemimde bana emeği geçen tüm Kocaeli Üniversitesi İşletme Bölümünün değerli akademisyenlerine şükranlarımı sunuyorum.

Yüksek Lisans eğitimime başlama hususunda beni sürekli teşvik eden; babama, anneme ve kardeşime teşekkürlerimi sunuyorum. Bu süreçte bana hep destek olan sevgili eşime ve tez sürecinde ailemize katılan biricik kızım Defne'ye tüm kalbimle teşekkürlerimi sunarak hazırlanan bu çalışmanın ilgililerine faydalı olacağını umuyorum.

Halil İbrahim SOLMAZ

2021

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR	viii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM VE KONTROL	
1.1. DENETİM FAALİYETİ.....	6
1.2. DENETİM TÜRLERİ.....	8
1.2.1. Denetim Elemanlarının Statüsüne Göre Denetim Türleri	8
1.2.1.1. İç Denetim.....	8
1.2.1.2. Dış Denetim	8
1.2.1.2.1. Kamusal Dış Denetim.....	9
1.2.1.2.2. Bağımsız Denetim	10
1.2.2. Konularına Göre Denetim Türleri	11
1.2.2.1. Finansal Tablo Denetimi	12
1.2.2.2. Faaliyet Denetimi	12
1.2.2.3. Uygunluk Denetimi	13
1.2.3. Diğer Denetim Türleri	14
1.2.3.1. Yasal Denetim	14
1.2.3.2. Özel Amaçlı Denetim	14
1.2.3.3. Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	14
1.2.3.4. Sürekli Denetim.....	15
1.3. DENETÇİ TANIMI	15
1.3.1. İç Denetçi.....	16
1.3.2. Bağımsız Denetçiler.....	16
1.3.3. Kamu Denetçileri	16
1.4. İÇ DENETİM	17
1.4.1. İç Denetimin Gelişimi	18
1.4.1.1. Uluslararası Alandaki Gelişmeler	18

1.4.1.2.	Türkiye’deki Gelişmeler.....	19
1.4.2.	İç Denetimin Amaç ve Unsurları	20
1.4.2.1.	Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması	21
1.4.2.2.	Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İçermesi.....	22
1.4.2.3.	İşletmeyi Bir Bütün Olarak Ele Alması	23
1.4.2.4.	Sistematik Bir Yaklaşım Olması	23
1.4.3.	İç Denetim Faaliyetinde Risk Yönetimi	24
1.4.3.1.	Varlıkların Korunması.....	25
1.4.3.2.	Operasyonlarda Etkinliğin ve Verimliliğin Sağlanması.....	25
1.4.3.3.	Yasal Düzenlemelere Uygunluğun Sağlanması.....	25
1.4.3.4.	Bilgi Güvenliğinin Sağlanması.....	26
1.5.	İÇ KONTROL	27
1.5.1.	İç Kontrol Tanımı	27
1.5.2.	İç Kontrol Kavramındaki Gelişmeler	28
1.5.2.1.	CoCo – Kanada İç Kontrol Modeli	28
1.5.2.2.	Turnbull Modeli.....	29
1.5.2.3.	Basel Modeli	29
1.5.2.4.	COSO Report Öncesi Çalışmalar.....	29
1.5.2.5.	COSO Report Çalışmaları	30
1.6.	KAMUSAL DIŞ DENETİM FAALİYETİ OLARAK VERGİ DENETİMİ	32
1.6.1.	Vergi Denetiminin Özellikleri	32
1.6.1.1.	Hukuki Olma Özelliği.....	32
1.6.1.2.	Yaptırım Gücünü Haiz Olma Özelliği	33
1.6.1.3.	Tarafsız Olma Özelliği.....	33
1.6.1.4.	Dış Denetim Faaliyeti Olma Özelliği	33
1.6.1.5.	Kapsamlı Bir Denetim Olma Özelliği	33
1.6.2.	Vergi Denetiminin Amaçları	34
1.6.2.1.	Mali Amaç	34
1.6.2.2.	Ekonomik Amaç.....	34
1.6.2.3.	Sosyal Amaç.....	35
1.6.2.4.	Hukuki Amaç	35
1.6.3.	Vergi Denetim Türleri	35
1.6.3.1.	Yoklama	35
1.6.3.2.	Vergi İncelemesi.....	37
1.6.3.3.	Arama	38
1.6.3.4.	Bilgi Toplama	39

İKİNCİ BÖLÜM

2. İNDİRİMLİ ÖTV UYGULAMASINDA YASAL UYGUNLUK KRİTERLERİ

2.1.	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ TANIMI	41
2.1.1.	Verginin Konusu	41
2.1.2.	Vergiye Doğuran Olay ve Mükellefiyet	44
2.1.3.	Verginin Matrahı ve Oranı	46
2.1.4.	Verginin Beyanı ve Ödenmesi.....	47
2.2.	ENDÜSTRİYEL İMALATTA KULLANILAN ÖTV'YE TABİ HAMMADDELER.....	48
2.2.1.	Çözücüler	48
2.2.2.	Baz Yağlar ve Müstahzarlar	49
2.2.3.	Akışkan Hammaddelerin Kullanıldığı İmalat Yöntem ve Araçlar.....	50
2.3.	İNDİRİMLİ ÖTV UYGULAMASI	52
2.3.1.	Liste Dışı İmalat İşleri	54
2.3.2.	Liste İçi İmalat İşleri.....	54
2.3.3.	Baz Yağların İhracata Konu Edilecek Madeni Yağ veya Müstahzar İmalinde Kullanılması	55
2.4.	UYGULAMA KAPSAMINDAKİ YASAL UYGUNLUK KRİTERLERİ	56
2.4.1.	Teslim Aşamasında Verginin Beyan Edilmiş Olması	56
2.4.2.	Hammaddelerin İmalatta Kullanılma Süresi	57
2.4.3.	İade Talep Edebilecek Mükellefler.....	57
2.4.4.	Hammaddelerin Nihai Mamulün Bünyesine Dahil Olması	58
2.4.5.	İadesi Talep Edilecek Vergi Dairesi ve Talep Süresi	58
2.5.	İADE VE TEMİNAT ÇÖZÜMÜ TALEPLERİNİN NETİCELENMESİ.....	60
2.5.1.	Mahsuben İade Talepleri.....	60
2.5.2.	Nakden İade Talepleri	61
2.5.3.	Teminat Çözümü Talepleri	61
2.5.4.	İade Talepleri Üzerinde Dış Denetim Faaliyeti	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ENDÜSTRİYEL KONTROL SİSTEMLERİNİN ÖTV DENETİMLERİNDE KULLANILABİLİRLİĞİ VE A SANAYİ İŞLETMESİNDE ÖRNEK UYGULAMA

3.1.	BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN İŞLETMELERDE KULLANIMI.....	64
3.1.1.	Bilgi Teknolojileri ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi	65
3.1.2.	Bilgi Teknolojileri ve Üretim Bilgi Sistemi İlişkisi.....	67

3.2. A SANAYİ İŞLETMESİNDE ÖRNEK UYGULAMA.....	69
3.2.1. Uygulama Amacı	69
3.2.2. Uygulama Kapsamı	69
3.2.3. İşletme Bilgileri.....	69
3.2.4. Denetim Planı	70
3.2.4.1. İşletmenin Organizasyon Yapısı ve İç Kontrol Çevresi Hakkında Tespit ve Değerlendirmeler	70
3.2.4.2. İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamındaki İmalat Faaliyetleri HakkındaTespitler.....	71
3.2.4.3. İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamındaki Muhasebe Süreci HakkındaTespitler.....	73
3.2.4.4. İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamındaki İade Taleplerinin Uygunluk Kriterleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi	74
3.2.5. Sonuçların Değerlendirilmesi.....	82
SONUÇ.....	89
KAYNAKÇA	93

ÖZET

Kamusal dış denetim organlarınca özel teşebbüs faaliyetleri üzerinde gerçekleştirilen denetim süreci, bir anlamda, işletme faaliyetleri üzerinde gerçekleşen iç ve dış denetim hizmetleri arasında bir kesişim noktasını oluşturmaktadır. Özellikle işletme faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygunluğu hakkında kamu otoritesince yapılan vergi denetimlerinin işletmelerin rekabet güçlerini aksatmayacak bir etkinlikte gerçekleştirilebilmesi, işletmelerin sağlıklı işleyen bir iç denetim sürecinin mevcut olup olmadığı ile yakından ilgilidir.

Uygunluk denetimi, kapsamı en geniş denetim konularından birisi olmakla birlikte içerik sınırlandırma olanağının da bir o kadar mümkün olduğu denetim türüdür. İşletme faaliyetleri üzerinde yasal düzenlemelere uygunluk yönünden yapılacak bir iç uygunluk denetimi, dış denetim faaliyetleri öncesinde işletmenin karşılaşılabileceği yaptırımlar hakkında işletme yönetimine “erken uyarı alma” imkanı sağlayacaktır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünce yayımlanan “Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi” ile “COSO İç Kontrol Entegre Çerçevesi” çalışmalarında uygunluk denetimlerinin önemine özellikle değinilmiştir.

Teknolojide yaşanan gelişmeler yeni iş çözümleriyle birlikte yeni denetim olanaklarını da beraberinde getirmektedir. Gelişen bilgi depolama ve aktarma teknolojileri sayesinde işletmelerin muhasebe kayıtlarının elektronik ortamda tutulabilmesi ve finansal tabloların gerçek zamanlı bilgilere dayalı olarak anlık olarak hazırlanabilmesi mümkündür. Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler işletmelerin üretim süreçlerini de yakından etkilemiş, imalat işlerinde “siber fiziksel otomasyon” süreçlerinin kullanımını yaygınlaştırmıştır. Bu çalışmada; işletmenin iç kontrol süreçlerinin Özel Tüketim Vergisi kapsamındaki kriterlere uygun olup olmadığı ele alınarak, imalat ortamında kullanılan endüstriyel kontrol sistemlerinin Özel Tüketim Vergisi kapsamında gerçekleştirilecek vergi denetimi faaliyetlerine güvence ve kanıt sunma olanakları değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Vergi Denetimi, ÖTV, Endüstriyel Kontrol Sistemleri

ABSTRACT

The Audit process which about the businnes activities by the public external audit is enable to evaluation the internal audit of enterprise. Especially, audit productivity of the external taxation accordance process, depends on organized and accomplished internal audit form of the enterprise.

Compliance auditing activities are the most comprehensive auditing kind and also posible to limiting auditing theme easily. An internal compliance auditing which performed concerning businnes activities within the framework of legal obligations allow early warnings to businnes administration. Additionally, importance of compliance audits is emphasized in “Internal Auditing Standartds – Professioanl Practis Framework” and “Internal Control Integrated Framawork” which are the most important edit to content internal auditing.

Developments in technology bring new audit possibilities along with new busines solutions. Thanks to developing information storage and transfer Technologies, the accounting records of businesses can be kept electronically and their financial statements can be prepared instantly, based on “real – time” information. These developments in information Technologies have closely affected the manufacturing processes of enterprises, and have spread the use of “cyber-pyhsical automation” systems in manufacturing processes. In this thesis study; whether the internal control processes of the enterprise are compatible with the transactions carried out within the scope of Special Consumption Tax was discussed. And also; the possibilities of providing assurance and evidence fort he tax audit activities to be carried out within the scope of Special Consumption Tax of “cyber pysical systems” used in manufacturing processes were evaluated.

Key Words: Internal Auditing, Tax Auditing, Special Consumption Tax, Industrial Control Systems

KISALTMALAR

IIA	:	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
COSO	:	Committe of Sponsoring Organizastions of the Treadway Commision
AICPA	:	Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Örgütü
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
GTİP	:	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
ERP	:	Enterprise Resource Plannig



TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye’de Kurumlar Bazında Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Mevzuatları.	15
Tablo 2: Dönemler İtibariyle İç Denetim Faaliyetinin Değişimi	21
Tablo 3: ÖTV Kanununa ekli listeler ve muhteviyatları.....	42
Tablo 4: I Sayılı Listenin B Cetvelinde Yer Alan Mallar ve Maktu Vergileme Ölçütleri	46
Tablo 5: Liste dışı imalat işlerinde iade edilebilecek ÖTV Tutarının Hesaplanması	54
Tablo 6: Liste içi imalat işlerinde iade edilebilecek ÖTV Tutarının Hesaplanması	55
Tablo 7: Madeni Yağ İmalatında İade Edilebilecek ÖTV Tutarının Hesaplanması	55
Tablo 8: İndirimli ÖTV Uygulaması Özet Tablo.....	59
Tablo 9: İade talep dosyasına eklenmesi gereken belgeler	60
Tablo 10: Büyük Veri Türleri ve Kullanım Alanları.....	65
Tablo 11: A sanayi işletmesinin iç denetim ve kontrol ortamı kontrol testleri	70
Tablo 12: Hammadde Fatura ve Kayıt Bilgileri.....	76
Tablo 13: Hammadde Alış Muhasebe Kaydı	77
Tablo 14: İade Talep Edilecek ÖTV Tutarının Stok Hesaplarından Tenzili.....	78
Tablo 15: Hammadde İmalata Sevk Muhasebe Kaydı.....	79
Tablo 16: Parafanik Yağ Hareket Tablosu.....	85
Tablo 17: Denetim Kanıtlarının Karşılaştırılması-1.....	86
Tablo 18: Denetim Kanıtlarının Karşılaştırılması-2.....	87

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 :Şekil 1COSO Küpü 1992-2013.....	31
Şekil 2 :Yurtiçi Satın Almalarda �TV Uygulaması	43
Şekil 3 :YurtdiŐı Satın Almalarda �TV Uygulaması	43
Şekil 4 :Madeni Yağ İmalatı �rnek İŞ Akış Őeması.....	50
Şekil 5 :Harmanlama Metodu �rnek Süreci.....	51
Şekil 6 :Kauçuk Hamuru �rnek İmalat Süreci	73
Şekil 7 :�l� ve tartım otomasyonu ekran görüntüsü	80



GİRİŞ

Kamusal ihtiyaçlar kamu harcamaları ile karşılanır ve bu harcamaların finansmanında kullanılan temel kaynak vergilerdir. Vergi iadesi ise adil bir vergi uygulamasını tesis etmek maksadıyla hem mükellefler üzerindeki vergi yükünü azaltmak hem de sosyoekonomik gereklerle çeşitli mal ve hizmetlerin üretimini teşvik etmek üzere uygulanan bir maliye politikası aracıdır. Bu uygulamada mükelleflerden daha önce alınmış olan vergilerin bir kısmı veya tamamı mükelleflere iade edilerek stratejik önemi haiz görülen yatırım alanlarında ekonomik faaliyetler teşvik edilmektedir. Vergi kanunlarının uygulanmasında mükelleflere vergi iadesi hakkı tanıyan işlemler sayıca çok olmakla birlikte çeşitli vergi türlerinde iade taleplerinin neticelenmesi kamusal dış denetim faaliyetleri olan “vergi incelemeleri” neticelerine göre sonuçlanmaktadır.

Mükelleflere vergi iadesi imkanı tanıyan düzenlemelerden birisi de Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listenin B cetvelinde yer alan malların tesliminde uygulanacak indirimli ÖTV uygulamasıdır. 2012 / 3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli kararın 1. 2. ve 3. maddelerinde sayılan imalat işlerini gerçekleştiren mükelleflere indirimli ÖTV oranından yararlanma ve bu suretle ÖTV’ye tabi hammaddeleri satın alırken ödemiş oldukları ÖTV’nin bir kısmını iade alma hakkı tanınmıştır. Mükellefler iade taleplerini; “ÖTV I sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde” belirtilen belgeleri tamamlayarak bağlı buldukları vergi dairesi müdürlüğüne sunacakları iade talep dilekçesi ile başlatmaktadırlar. Nakden veya mahsuben talep edilebilen vergi tutarları vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen denetim ve kontrol süreçlerinin nihayetinde neticelenmektedir. Bu denetim ve kontrol faaliyetlerindeki temel kıstaslardan birisi ise ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek üzere imalatta kullanılan ÖTV’ye tabi hammadde miktarın tam ve doğru olarak ortaya konulmasıdır.

Özel Tüketim Vergisine ekli I sayılı listenin B cetvelinde yer alan mallar için maktu vergileme prensibi geçerli olup verginin matrahı; kilogram, litre, metreküp vb. miktar ölçütleri üzerinden tespit edilmiştir. Dolayısıyla tarhiyat sürecinde öncelikle teslim edilen ÖTV miktarının belirlenmesi gerekmekte olup akabinde bu miktar üzerinden belirlenen maktu vergi oranları tatbik edilmek suretiyle verginin tarhiyatı

gerçekleşmektedir. İade edilecek vergi tutarının hesaplanmasında da geçerli olan bu süreç diğer vergi türlerinden farklı olarak “tutar” üzerinden yapılacak kontrollere kıyasla “miktar” üzerinde yapılacak kontrollerin önemini artırmaktadır. Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi uygulamasında verginin matrahı teslim ve hizmet işleri karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel kavramı ise teslim ve hizmet sürecinde gerçekleşen tüm işlemlerin “parasal değerlerin” toplamını ifade etmektedir. Özel Tüketim Vergisi sistematüğinde ise miktar üzerinden belirlenen vergi matrahı konuyla ilgili yapılacak uygunluk denetimlerinde imalat sürecine ilişkin randıman analizlerinin önemini artırmaktadır.

İade sürecine ilişkin ÖTV I sayılı liste Uygulama Genel Tebliğinde belirlenen kriterlerden bir diğeri de ÖTV’ye tabi hammaddelerin imalatta kullanım süresidir. 2012/ 3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli kararın 1. 2. ve 3. nolu maddelerinde sayılan imalat işlerinde 6 veya 12 aylık imalat süresi limitleri bulunmaktadır. Mükelleflerin bu süreleri geçirmeleri halinde ilgili dönemler için yüklenmiş oldukları verginin iadesini talep etme imkanları bulunmamaktadır. İade edilecek verginin doğruluğunu tespit edebilmek için imalatta kullanılan hammadde miktarının ve imalat süresinin doğru bir şekilde ortaya konulması gerekmekte olup parasal değerler ifade etmeyen bu kriterlerin parasal tutarlar üzerinden hazırlanan yasal defter ve mali tablolar üzerinden kontrol olanağı ise sınırlıdır. Dolayısıyla; ÖTV iade talepleri kapsamında yapılacak denetimlerde kullanılacak denetim kanıtlarının mahiyeti diğer vergi türleri itibariyle yapılacak denetimlere nazaran değişmekte, işletmenin imalat ortamına ait eş anlı ve güvenilir denetim kanıtlarının önemi artmaktadır.

Mali tablolar işletmenin finansal yapıları hakkında 3. kişilere bilgi sağlayan temel finansal araçlardır. Muhasebe Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde hazırlanan bilanço ve gelir tablolarında işletmelerin borç, alacak, gelir ve giderlerine ait parasal tutar bilgileri yer almaktadır. Bu tabloların gerçeğe uygun hazırlanmaması, başta yatırımcılar olmak üzere karar birimlerinin yanlış yönlendirilmesine ve yanlış kaynak kullanımına sebebiyet verebilir. İşletmenin vergi beyanlarının doğruluğuna temel teşkil eden en önemli mali kriterler ise işletmenin Vergi Usul Kanunu kapsamında hazırladığı yasal defterleri ve aynı kanunca sayılan ispat edici vesikalarıdır. İşletme faaliyetleri üzerinde yapılacak değerlendirmelerde işletme dışı karar birimlerince esas alınan mali tablo, defter ve vesikalar Özel Tüketim Vergisi özelinde denetim kanıtı

oluşturmada sınırlı kalabilmekte, özellikle imalat ortamında gerçekleşen işlemlerin mahiyetleri hakkında yeterli kanıt oluşturamamaktadır. İmalat sürecine ilişkin güvenilir bilgi ihtiyacı işletme içinde gerçekleşen tüm iş süreçlerinin doğru ve güvenilir bir şekilde ortaya konulabileceği bir iç denetim ve kontrol ortamının önemini artırmıştır.

Bu çalışmada, üretim sürecinde ÖTV'ye tabi hammaddeleri girdi olarak kullanan ve tüm üretim sürecini endüstriyel kontrol sistemleri üzerinden anlık olarak takip edebilen işletmelerde, üretim ortamından anlık olarak sağlanacak hammadde tüketim bilgilerinin ÖTV iadesi yönünden yapılacak dış uygunluk denetimlerinde denetim kanıtı olarak kullanılabilme imkanının değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Bu amaç ile giriş ve sonuç bölümleri dışında üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde; ÖTV iade talepleri kapsamında gerçekleşmesi muhtemel denetim süreçlerine ait genel bilgilere yer verilmiştir. İç denetiminin önemi kapsamı ve faydaları ile bir kamusal dış denetim faaliyeti olan vergi denetimlerinin hukuki ve mali özellikleri bu bölümde ele alınmıştır. Ayrıca gerek işletme politikaları gerekse yasal düzenlemeler kapsamında istenilmeyen işlemlere gerçekleşme anında müdahale imkanı sağlayan ve bu suretle denetim faaliyetlerine güvence oluşturan iç kontrol kavramı da bu bölümde ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; Özel Tüketim Vergisine ilişkin hukuki düzenlemelere, kanunun sistematığına ve bu kanun kapsamında mükelleflere iade hakkı tanıyan işlemlere dair açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmada ele alınan ÖTV kanuna ekli I sayılı listenin B cetvelinde yer alan malların genel tanımlarına, kullanım alanlarına ve bu malların kullanıldığı imalat süreçlerine ait genel bilgilere bu bölümde yer verilmiştir. Bölümde son olarak vergi iadesi çerçevesinde; kanun ve tebliğ düzenlemeleri göz önünde bulundurularak hazırlanan yasal kriterlere yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise işletmelerde kullanılan bilgi teknolojileri ile imalat ortamında kullanılan otomasyon sistemlerine dair açıklamalara ve bir saha çalışmasına yer verilmiştir. ÖTV Kanununa ekli I sayılı listede yer alan madeni yağları kullanmak suretiyle bahse konu listeye dahil olmayan kauçuk hamuru imalatı gerçekleştiren bir işletmenin imalat ve maliyet muhasebesi süreçlerine ilişkin elde edilen bilgilere ve iade taleplerine ilişkin hazırlanan kontrol prosedürleriyle bunların

değerlendirilmesine bu bölümde yer verilmiştir. Bölüm sonunda yer alan değerlendirme başlığında; imalat süreçlerinde kullanılan otomasyon sistemleri üzerinde tespit edilmesi mümkün verilere ve bu verilerin bilgi ve denetim kanıtına dönüştürülebilme olanaklarına ait değerlendirmelere yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM VE KONTROL

Yeni nesil bilgi depolama ve aktarma teknolojileri başta finansal işlemler olmak üzere ticari işlemlerin sayı ve hızlarında önemli bir artış ortaya çıkarmıştır. İş çevrelerinin artan veri yığınlarını takip ve analiz etme ihtiyaçları zamanla denetim alanında yeni yaklaşımları beraberinde getirerek, denetim kavramının dijital iş ortamına entegrasyonunu sağlayacak şekilde yenilenmesini ve zenginleşmesini sağlamıştır.

Denetim; sözlük anlamı olarak “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma faaliyeti” şeklinde ifade edilmektedir¹. Osmanlıca; “murakabe” kelimesiyle ifade edilen denetim kavramı Anglo-Sakson ülkelerde işitme, dinleme ve sorgulama anlamlarına gelen “Audire” fiilinden türetilen “Auditing” kelimesiyle ifade edilmektedir. Roma İmparatorluğu döneminde özel olarak seçilen kişilerin devlet görevlilerinin yaptıkları işleri bizzat dinlemek suretiyle onların hatalarını bulmaya çalışmaları zamanla bu tanımın gelişmesine katkı sağlamıştır (Sawyer, 2003: 4). Denetim kavramının köken olarak dinleme ve sorgulama fiillerinden türetilmiş olması bu kavramın; anlama ve yorumlama becerisi ile yakın ilişkili olduğunu göstermektedir.

Günümüzün teknolojik imkanları sayesinde denetim faaliyeti artık sadece geçmişe ait işlemlerin doğruluğunun araştırıldığı faaliyetler olarak görülmeyip aynı zamanda gelecekte gerçekleşmesi muhtemel hata ve hilelerin bugünden değerlendirilmesine imkan sağlayan bir hizmet olarak kabul edilmektedir (Beyazıtılı, 2002: 119). Günümüzde fiziki belgelere ihtiyaç duyulmaksızın, gerçek zamanlı bilgiler ve risk senaryoları kullanılarak dijital ortamlarda gerçekleştirilen denetim yaklaşımları yaygınlaşmaktadır.

“Teftiş” ve “Revizyon” gibi tanımlar denetim kavramı yerine sıkça kullanılmakla birlikte söz konusu tanımların denetim faaliyetinin birer alt türleri

¹ <https://sozluk.gov.tr/Türk Dil Kurumu Sözlükleri/> 19.11.2020 tarihli erişim.

olduğunu söylemek mümkündür. Fransız “düzeltme” anlamında kullanılan “revizyon” kelimesi güncel Türkçe sözlükte “yeniden gözden geçirme” olarak açıklanmıştır. Teftiş kavramı ise hizmetlere ait performans standartlarının yasal ve mesleki gereklilikleri karşılayıp karşılamadığı hakkında yapılan bir kontrol süreci olarak tanımlanmaktadır (Aksoy, 2006: 45).

Denetim kavramı yerine sıkça kullanılan bir diğer tanım yine Fransızca kökenli olan “Kontrol” kavramıdır. Her iki kavram arasındaki temel fark; denetim faaliyetinde eylemin gerçekleşmesi ve bundan sonra olayın fotoğraflanması söz konusuysen kontrol faaliyetinde eylem gerçekleşmeden önce veya gerçekleşme safhasında işlemlere müdahil olma durumunun söz konusu olmasıdır (Yılancı, 2015: 9). Genel bir anlatımla, kontrol faaliyetinin esas eylemle eş zamanlı yürütülen işleri kapsadığı, denetimin ise geçmişe ait işlemlere dönük bir faaliyet olduğunu söylemek mümkündür.

1.1. DENETİM FAALİYETİ

Denetim faaliyetiyle ilgili literatürde yer alan tanımlara bakıldığında yönetici beklentileri ile denetlenecek alanla ilgili yasal düzenlemelerin söz konusu kavramın tanımında belirleyici rol oynadığı anlaşılmaktadır. Değişen koşullara bağlı olarak farklı kapsamlarda geliştirilen denetim tanımları tüm mesleki uygulamalar için ortak ve tek bir denetim tanımının geliştirilmesini zorlaştırmaktadır (Sawyer vd., 2003: 8).

Ticari iş ve işlemlerin mahiyetleri hakkında işletme yönetiminin beklentilerine yönelik olarak gerçekleştirilen denetim faaliyeti günümüzde sıkça “muhasabe denetimi” olarak adlandırılmaktadır. Denetim faaliyetiyle ilgili uluslararası alanda faaliyette bulunan “Amerikan Muhasebeciler Birliğinin” tanımında göre denetim; ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin, önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluklarını belirlemek için bu olaylara ilişkin bilgi ve kanıtların objektif olarak elde edildiği, değerlendirildiği ve sonuçların taraflara iletildiği bir süreç olarak açıklanmıştır (Ulusoy, 2007: 31).

Çeşitli denetim tanımlarına bakıldığında denetlenecek alanla ilgili önceden belirlenmiş kriterlerin yapılacak denetim işlemlerinin içeriğini belirleyen ana unsur olduğu görülmektedir. Söz konusu kriterler yasal düzenlemelere veya işletme yönetiminin belirlenen hedeflere bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Bu yönüyle

bakıldığında geniş kapsamlı bir denetim tanımında denetim faaliyeti; mevcut uygulamaların amaçlara ulaşmadaki etkinliklerini ölçen ve bu uygulamaları belirlenen amaçlara yönlendiren bir süreç olarak ifade edilmiştir (Yılancı, 2015: 7).

Literatürdeki tanımlara bakıldığında denetim faaliyetinin işletme kaynaklarını koruyucu işlevinin yanı sıra karar mercilerine yol gösterici olma fonksiyonuna vurgu yapan tanımların da mevcut olduğu görülmüştür. Bu yöndeki bir denetim tanımında denetim faaliyetinin; organizasyonların önceden saptanmış standartlara uygunluğunu tarafsız bir biçimde kanıtlara dayalı olarak araştıran, değerlendiren ve raporlayan, çok aşamalı, risk ve sitem esaslı pro-aktif bir süreç olduğu belirtilmiştir (Aksoy, 2006: 48).

Denetim faaliyetiyle ilgili kriterler kimi zaman bilimsel veya yasal yöntemler esas alınarak oluşturulmuş olabilir. Bu yönüyle denetim; yasal, bilimsel ve düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen standartlardan hareket edilerek işletmelerin mevcut standartlara uygunluğunun araştırılması olarak ifade edilmektedir (Kepekçi, 2000: 1).

Denetim faaliyetleriyle ilgili tanımlara bakıldığında denetimin belirli bir prosedür doğrultusunda ilerleyen ve birbiriyle bağlantılı bir dizi işlemler bütünü olduğu anlaşılmaktadır. Bu çerçevede denetim; bir şeyin doğruluğunu anlamak için araştırma ve inceleme yapmak, muayene etmek ve eleştiren bir gözle incelemek amacıyla yapılan işlemler bütünü olarak açıklanmıştır (Haspolat, 1991: 306).

Yukarıdaki açıklamalar bir arada değerlendirildiğinde; denetim faaliyetine dair tanımlarda belirleyici faktörün denetimden beklenen faydanın kapsamı ve niteliği olduğu anlaşılmaktadır. Bu tanımlardan yola çıkarak denetim faaliyetinin; işletme bilgi sistemlerince önceden üretilen kayıt ve tabloların işletme faaliyetine dair güvenilir ve doğru bilgi sunabilme yeteneklerinin ölçüldüğü ve hedeflenen verimlilik düzeyine ulaşılabilmesi için karar mercilerine yol gösterici çözümler üretildiği bir işlemler bütünü olduğu ifade edilebilir.

1.2. DENETİM TÜRLERİ

İşletmelerde denetim faaliyetleri; yapıma amacına, kapsamına ve zamanına göre bölümlere ayrılmakta olup uygulamada sıkça karşılaşılan ayırım denetimin amaç ve uygulayıcısına göre yapılan sınıflandırmalardır.

1.2.1. Denetim Elemanlarının Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetime tabi tutulan örgüt ile denetim faaliyetini icra eden denetçiler arasındaki ilişkiye göre denetim faaliyeti iç ve dış denetim olarak iki ana başlığa ayrılmaktadır.

1.2.1.1. İç Denetim

İç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirme ve değer katma amacına yönelik olarak bağımsız ve objektif bir güvence sunma hizmetidir (Duman, 2008: 15). İşletme organizasyonu içinde kurulan denetim ekiplerince icra edilen iç denetim; işletmenin kuruluş amaçları ve hedefleri doğrultusunda, yönetim kuruluna geleceğe dönük bakış açıları sunmakta ve işletme kaynaklarını korumaya yönelik güvence sunma işlevini yerine getirmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 33).

İç denetim her ne kadar işletme örgütü içinde yer alan denetçiler vasıtasıyla gerçekleştirilse de yukarıda sayılan işlevlerini güvenilir bir şekilde yerine getirebilmesi denetim faaliyetinin bağımsızlığı ile yakından ilgilidir. İç denetim faaliyeti işletmenin değişen ekonomik koşullara hızlı bir şekilde adapte olabilme ihtiyacına paralel olarak önemini zamanla artırmış olup konuyla ilgili “Uluslararası İç Denetim Enstitüsü” ve “Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu” gibi meslek örgütlerince faaliyetin içeriğini belirleyen mesleki standartlar yayımlanmıştır.

1.2.1.2. Dış Denetim

İşletme faaliyetleri üzerinde gerçekleştirilen dış denetim faaliyetleri kamusal dış denetim ve bağımsız denetim alt başlıklarında ele alınarak aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

1.2.1.2.1. Kamusal Dış Denetim

Kamu denetimi devlete bağı denetim elemanları tarafından resmi ya da özel kurumların başta kanunlar olmak üzere yasal düzenlemelere uyup uymadıklarının araştırılması amacıyla yapılmaktadır. Bu denetim türü kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlarda faaliyet veya uygunluk denetimi olarak yapılabileceği gibi özel teşebbüsler üzerinde de yapılabilir (Çömlekçi, 2009: 94).

Kurum faaliyetlerinin yasal kriterlere uygun icra edilip edilmediğini denetlemek üzere gerçekleştirilen denetim faaliyetleri eğer aynı idari hiyerarşi çerçevesinde gerçekleştiriliyorsa bir iç denetim faaliyetini, bir başka kurum tarafından gerçekleştiriliyorsa bir dış denetim faaliyetini oluşturduğu söylenebilir (Köse, 2007: 10). Kamu kuruluşlarının idari yapılarının gerek hukuka uygunluk gerekse yerindelik yönünden kendi hiyerarşik denetimleri çerçevesinde iç denetime tabi tutulması bu kurumların teftiş ve denetim kurulları tarafından gerçekleştirilmektedir.

Kamu denetimi özel sermayeli işletmelerin faaliyetlerinin kamu hukuku bağlamında denetlenmesi şeklinde de gerçekleşebilir (Köse, 2007: 32). Örneğin; piyasa faaliyetlerinin düzenlenmesi ve piyasa aksaklıklarının giderilmesi maksadıyla kamu tüzel kişiliğini haiz olan düzenleme ve denetleme kurumlarının faaliyetleri bu kapsamda sayılabilir. Türkiye’de kamu adına özel kesim faaliyetleri üzerinde gerçekleştirilen denetimlere; Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında, işletmelerin iş ve hesaplarının uygunluğunu denetleyen Sermaye Piyasası Kurulu denetimleri ile mükelleflerin vergi kayıt ve beyannamelerinin vergi kanunlarına uygunluğunu denetleyen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca gerçekleştirilen vergi incelemeleri örnek verilebilir.

Kamusal dış denetim organlarınca özel teşebbüs faaliyetleri üzerinde gerçekleştirilen denetimler bir anlamda işletmelerin iç denetim faaliyetlerinin de değerlendirildiği, iç ve dış denetim hizmetleri arasında bir kesişim oluşturmaktadır. Özellikle işletme faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygunluğu hakkında kamu otoritesince yapılan vergi denetimlerinin işletmelerin rekabet güçlerini aksatmayacak bir şekilde etkili ve verimli olarak neticelenebilmesi işletmelerde sağlıklı işleyen bir iç denetim sürecinin mevcudiyeti ile yakından ilgilidir.

1.2.1.2.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim; işletmelerin mali tablolarının ait oldukları faaliyetlere ilişkin sonuçları doğru olarak yansıtıp yansıtmadığının objektif olarak incelenmesi sürecidir (Kepekçi, 2000: 3). Bağımsız denetim faaliyeti işletme organizasyonu dışından, işletme yönetimiyle organik bağı bulunmayan denetçiler tarafından ve çoğunlukla da finansal tablolar denetimi şeklinde sunulmaktadır.

Veri toplama ve depolama teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler beraberinde yorumlanması güç veri yığınları yaratmaktadır. Bilgiyi talep eden ile bilgiyi sunan arasında oluşması muhtemel çıkar çatışmaları ise bilginin kasıtlı veya kasıtsız yanlış beyan edilmesi riskini beraberinde getirmektedir (Selimoğlu vd., 2014: 3). Bu durum finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu hakkında yatırımcılara sunulacak bir güvence hizmeti ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Bağımsız denetimle ilgili ilk çalışmaların “AICPA” tarafından 1917 yılında hazırlanan “bilanço hazırlama yöntemleri” ile başladığı kabul edilmektedir (Ulusoy, 2007: 54). 1933 yılına gelindiğinde, ABD’de kabul edilen “Menkul Kıymetler Kanunu” ile hisselerini halka arz edecek şirketlere mali tablolarını bağımsız denetimden geçirme zorunluluğu getirilmiştir.

2000’li yıllarda halka açık şirketlerde ortaya çıkan muhasebe hileleri nedeniyle sermaye piyasalarına olan güven azalmış, piyasalarda kaybolan güveni yeniden tesis etmek için ABD’de 2002 yılında “Sarbanes-Oxley Kanunu” adıyla bilenen kanun yayımlanmıştır². Kanunla “Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu” kurulmuş olup kurul tarafından, bağımsız denetim kuruluşlarınca sunulacak denetim hizmetlerinin doğru ve tarafsız bir şekilde gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetlerde bulunulmaktadır.

Bağımsız denetimle ilgili Türkiye’deki uygulamaların başlangıcında İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının faaliyete geçmesi ile banka ve diğer finans kuruluşlarınca gelen taleplerin önemli rolü olmuş, 1988 yılında bankacılık sektörü için

² Sarbanes-Oxley Kanununun yayımlanmasında ABD’de 02 Aralık 2001 tarihinde aktif toplamı 65 milyar dolar, yıllık cirosu ise 100 milyar doları aşan “ENRON” firmasının beklenmedik iflası önemli rol oynamıştır. Söz konusu iflas uluslararası alanda muhasebe ilkeleri ile denetim etiğinin yeniden yorumlanmasına yol açmıştır. (Atmaca,2012:191)

Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan tebliğlerle yasal nitelik kazanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 573). BDDK tarafından hazırlanarak 2002 yılında yürürlüğe giren “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” konuyla ilgili bankacılık alanındaki diğer önemli düzenlemelerdir.

Bankacılık sektöründeki düzenlemelerin ardından Sermaye Piyasalarındaki bağımsız denetim standartlarına ilişkin yasal düzenlemeler 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında 2006 yılında yayımlanan 22 nolu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile yapılmıştır. Finans sektörünün diğer önemli ayağı olan sigorta ve reasürans şirketleri hakkında 2003 yılında “sigorta ve reasürans şirketlerinde bağımsız denetim yapılmasına ilişkin yönetmelik” yürürlüğe girmiştir. Aynı yıl yürürlüğe giren “enerji piyasalarında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi hakkında yönetmelik” ile farklı kurumların kendi denetim alanlarına giren konularla ilgili farklı düzenlemelerin mevcut olduğu bir bağımsız denetim mevzuatı ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetim standartlarının tek elden belirlenmesini sağlamak maksadıyla kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip olan “Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında hayata geçirilmiştir.

02.11.2011 tarihli 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilatı ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede kurumun ihdas ediliş amaçları arasında uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini ve kalitesini tesis etmek amacıyla denetim standartlarını belirlemek sayılmıştır. Kurum tarafından hazırlanan 26.12.2012 tarihli “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ile bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmesine, yükümlülüklerine ve sorumluluklarına ait ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

1.2.2. Konularına Göre Denetim Türleri

Yapılış amaçlarına göre denetim türleri; finansal tablo denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi başlıklarında ele alınmaktadır. Ayrıca son yıllarda gelişmekte olan bilgi teknolojileri denetimi ve sürekli denetim faaliyetlerini de bu kapsamda saymak mümkündür.

1.2.2.1. Finansal Tablo Denetimi

Geleneksel denetim modeli olarak da ifade edilen finansal tablo denetimi finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı yönünde yapılan bir denetim türüdür (Yılancı, 2015: 8). Bu denetim türünde temel amaç finansal tabloların bir bütün halinde saptanmış ölçütlere uygun bulunup bulunmadığının araştırılmasıdır (Güredin, 2008: 16). Muhasebenin kavram ve ilkelerine ilişkin uygulama ölçütüne; Tek Düzen Muhasebe Sistemi, muhasebe standartlarına yönelik genel düzenlemelere ise Türkiye Muhasebe standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları çerçeveleri örnek verilebilir. “TMS” ve “TFRS” düzenlemeleri Uluslararası muhasebe ve raporlama faaliyetlerinde ortak bir düzenleme geliştirilmesi çabaları doğrultusunda “IASB” tarafından yayımlanan “IAS” ve “IFRS” standartları Kamu Gözetim Kurumu ile IASB arasında yapılan lisans anlaşması kapsamında birebir Türkçe çevirilerdir.

Finansal tablo denetimi kapsamındaki mali tablolar hissedarlar veya yetkili makamlara sunulan mali tablolardır³. Finansal tablo denetiminin amacı kullanıcılara finansal tablolarla ilgili güvence hizmeti sunmak olup bu amaca denetçilerce verilecek görüşlerle ulaşılmaktadır. Denetim sonuçlarının işletme yönetimiyle sınırlı olmayarak başta yatırımcılar olmak üzere tüm dış kullanıcıları ilgilendiriyor olması nedeniyle bağımsız denetim alanında üzerinde önemle durulan bir denetim türüdür.

1.2.2.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi işletme faaliyetlerinin işletme politikaları ile uyumlu seyredip seyretmediğinin ortaya konulmasına yönelik gerçekleştirilen geniş kapsamlı bir denetim faaliyetidir. Faaliyet denetimlerinde temel amaç işletmelerin belirlenen amaçlara uygun olarak verimli bir performans gösterip göstermediklerinin ortaya konulmaya çalışılmasıdır (Yılancı, 2015: 8).

1960’lardan itibaren iç denetimden beklenen işletme faaliyetine değer katma ve yol gösterme amaçlarına bağlı olarak faaliyet denetimleri önem kazanmıştır.

3 “TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu” standardına göre tam bir finansal tablo seti; bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlardan oluşmaktadır.

Performans denetimi olarak da adlandırılan bu denetim türü finansal tablo denetiminden daha kapsamlı bir denetim faaliyeti olup işletmenin sadece üretim, pazarlama, satın alma gibi departmanları üzerinde uygulanabileceği gibi tüm işletme organizasyonu üzerinde de uygulanabilir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 143). Faaliyet denetimi uygulama alanı olarak işletmenin sadece muhasebe kayıt ve işlemleri ile ilgili değil diğer tüm faaliyetlerle ilgili performans ve risk denetimi konularını da kapsamaktadır.

1.2.2.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; işletme faaliyetlerinin iç veya dış karar birimlerince önceden belirlenen usul ve ölçütlere uygun olup olmadığının araştırıldığı bir denetim türüdür. Bu denetim faaliyetinde işlemlerin kamu otoritesi veya üst yönetim tarafından belirlenmiş kural ve düzenlemelere olan uyumu ortaya konulamaya çalışılır.

İşletmelerde uygunluk denetimleri genellikle “iç denetçiler” tarafından yerine getirilmektedir. Bu denetim faaliyetinde; işletme faaliyetlerinin üst makamlarca önceden belirlenen usul ve yöntemlere uygun gerçekleşip gerçekleşmediği tespit edilerek denetim neticesinde saptanan hususlar işletme yönetimine raporlanır (Aksoy, 2015: 65). Bu yönüyle bakıldığında uygunluk denetim raporlarının finansal tablo denetim raporlarının aksine daha çok yönetim kurulunun ilgi ve beklentisine yönelik hazırlandığı söylenebilir.

Uygunluk denetimi fiilen gerçekleşen işlemlerin sonrasında gerçekleştirilerek faaliyet ve işlemlerin ilgili mevzuata uygunluğunun değerlendirildiği faaliyetlerdir. Kullanıldığı alanlar itibariyle en fazla kapsamı olan ancak denetim özü açısından en dar kapsamlı olan denetim türüdür. Bu denetim türünde tek ve kapsamı dar bir kıstas ele alınarak faaliyetin bu kıstasa uygun yapıp yapılmadığı araştırılır (Çevikbaş, 2011: 53).

İşletmenin yasal düzenlemelere uygunluğu hakkında yapılacak denetim faaliyeti ilgili alanda gerçekleşmesi muhtemel dış denetim faaliyeti öncesinde işletmenin karşılaşılabileceği yasal yaptırımlar hakkında işletme yönetimine erken bir uyarı alma imkanı sağlamaktadır. Uygunluk denetimi faaliyeti; işletmenin kendi organizasyonu içinde yer alan denetçiler vasıtasıyla yapılsa dahi denetim kriterleri bakımından tabi

olunan yasal düzenlemeler ve hukuki neticelerin önceden biliniyor olması yapılacak denetim faaliyetinin bağımsızlığını pekiştirecektir.

1.2.3. Diğer Denetim Türleri

İşletme faaliyetleri üzerinde gerçekleştirilen diğer denetim türleri olan Yasal Denetim, Özel Amaçlı Denetim, Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Sürekli Denetim; aşağıda alt başlıklar halinde kısaca açıklanmıştır.

1.2.3.1. Yasal Denetim

İşletme faaliyetleri üzerinde yapılacak denetim faaliyetinin; nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağı yasal düzenlemelerle önceden belirlendiği, kanunen zorunlu tutulan denetim türüdür. Bu denetim türlerine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılan vergi incelemeleri örnek verilebilir.

1.2.3.2. Özel Amaçlı Denetim

Farklı çalışmalarda “special purpose” olarak da adlandırılan bu denetim türü her biri farklı uzmanlık becerisi gerektiren ve bu konuda görev yapacak denetçilerin bilgi donanımlarının işin niteliklerine uygun olmasının gerektiği denetimlerdir (Aksoy, 2006: 67). Özel amaçlı denetim türlerine örnek olarak; yolsuzluk ve hile araştırmaları, mahkemeler tarafından talep edilen özel nitelikli incelemeler, sözleşme denetimleri, kredi alma işlemleri öncesinde finans kuruluşlarınca yaptırılan denetimler örnek verilebilir.

1.2.3.3. Bilgi Teknolojileri Denetimi

İşletmenin bilgi sistemlerinin güvenilir olup olmadığına ve bilgi teknolojisi alt yapılarının beklenen faydaları sağlayıp sağlamadığına dair güvence sunmayı hedefleyen denetim türüdür (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 145). Bilgi teknolojileri denetimleri ilk olarak elektronik veri işleme süreçleri kapsamında uygulanmaya başlamış, zamanla çeşitli kurumlar tarafından konuyla ilgili denetim çerçeveleri hazırlanmıştır. 1994’de yayımlanan “COSO” ve “CoCo-Gapp” çerçeveleri ile 2000’li yıllarda yayımlanan “COBİT” ve “Syrstrust” bunlara örnek verilebilir.

Tablo 1: Türkiye’de Kurumlar Bazında Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Mevzuatları

KURUM ADI	DÜZENLEME İÇERİĞİ	TARİH
SPK	Aracı kurumlarda uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ	2003
BDDK	Bankalarda bağımsız bilgi sistemleri denetimi Hakkında Yönetmelik	2006
	Bankalarda Bilgi Sistemleri Yönetiminde Esas Alınacak İlkelere İlişkin Tebliğ	2008
	Bankalarda Bağımsız Bilgi Sistemleri ve Süreç Denetimi Hakkında Yönetmelik	2010
BDDK	Ödeme Kuruluşları ve Elektronik Para Kuruluşlarının Bilgi Sistemlerinin Yönetim ve Denetim Rehberi	2014
GİB	Yeni Nesil ÖKC'lere Ait ÖKC TSM Merkezlerinin Bilgi Sistemleri Denetim Adımları Teknik Kılavuz	2015
BANKALAR BİRLİĞİ	Risk Merkezi Üyelerinin Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Denetimi Hakkında Genelge	2016
EPDK	Lisans Sahiplerine Türk Akreditasyon Kurumuna akredite kuruluştan ISO27001 Belgesi Alma Şartı	2016

Kaynak: Assets.kpmg/content/denetim-standartları/20.11.2020 tarihli erişim

05.01.2018 tarihli 30292 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Bilgi Sistemleri Bağımsız Denetim Tebliğinde” başta Borsa İstanbul A.Ş. olmak üzere çeşitli emeklilik fonları ve yatırım ortaklıklarının bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin iç kontrollerin; uyumluluk, etkinlik ve yeterliliği hakkında görüş oluşturulması amaçlanmıştır. İlgili tebliğde bilgi sistemi denetiminde yetkili olacak kuruluşlara ilişkin şartlar ile bilgi sistemi denetçilerine ilişkin özel şartlara yer verilmiştir.

1.2.3.4. Sürekli Denetim

Sürekli denetim kavramı: denetim konusunu oluşturan olayların gerçekleştiği anda ya da kısa bir süre sonrasında denetimden geçirilerek raporlanmasını sağlayan denetim türüdür (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 153). Kavram, işletmelerin faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan dijital veri yığınlarını kontrol ve analiz etme ihtiyaçlarına bağlı olarak her geçen gün önemi artırmaktadır.

1.3. DENETÇİ TANIMI

Denetçi; denetim faaliyetlerini yürütmeye yeterli mesleki bilgi ve deneyim ile gerekli ahlaki niteliklere haiz kişilerdir. Denetim faaliyetini icra eden denetçiler; iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri olarak sınıflandırılmaktadır (Güredin, 2008: 19).

1.3.1. İç Denetçi

İç denetçiler işletmenin kendi içyapılarında oluşturdukları iç denetim bölümünde görev alan ve ücretleri işletme tarafından ödenen denetim elemanları olup faaliyetlerini gerçekleştirmeye yeterli bilgi ve tecrübeye sahip, alanında uzman kişilerdir (Alptürk, 2008: 34).

İç denetçiler her ne kadar işletme örgütü içinde faaliyette bulunuyor olsalar da denetim faaliyeti aşamalarında ve raporlama süreçlerinde tarafsız davranmaları esastır. Son yıllarda dış denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde iç denetçilerin işletmelerin iç kontrol sistemleri ile ilgili hazırladıkları raporların önemi artmaktadır.

1.3.2. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler profesyonel olarak denetim hizmeti sunan, tek başlarına veya bir denetim firması bünyesinde faaliyette bulunan alanında uzman kişilerdir. İç denetçilerle aralarındaki en önemli fark denetlenen kuruluşlarla bağımsız denetçiler arasında işçi – işveren ilişkisinin bulunmamasıdır (Ulusoy, 2007: 101). Bağımsız denetçiler serbest meslek faaliyeti sürdüren kişiler olup faaliyetlerini bağımsız olarak icra eden denetim elemanlarıdır.

1.3.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetim elemanları ücretleri kamu otoritesi tarafından ödenen, kamu kuruluşlarının faaliyetlerini hiyerarşik veya idari vesayet yetkilerine binaen hukukilik ve yerindelik yönünden, özel teşebbüs faaliyetlerini ise yasal düzenlemelere uygunluk yönünden denetleyen alanında uzman denetim elemanlarıdır.

1.4. İÇ DENETİM

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün 1987 tarihindeki tanımında iç denetim “bir organizasyon dahilinde kurulu ve organizasyonun faaliyetlerini inceleyerek değerlendirmeye tabi tutan bağımsız bir güvence fonksiyonu” olarak açıklanmıştır⁴. Bir başka tanımda iç denetim; organizasyon içindeki bireylerin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olabilmek için incelenen faaliyetlerle alakalı analiz sonuçlarının sunulduğu ve tavsiyelerde bulunduğu bir faaliyet olarak açıklanmıştır (Sabuncu, 2018: 779).

Tanımlara bakıldığında iç denetim faaliyetlerinin aslında işletmenin kendi kendisini değerlendirdiği ve bu değerlendirme sonuçlarından çıkarımlar yaparak yine işletme faaliyetlerine değer katılmasının sağlandığı bir süreç olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim bir başka tanımda iç denetim; bağlı bulunduğu kurumun varlıklarının korunup korunmadığını, işletme politikalarına uygun bir şekilde yönetilip yönetilmediğini araştıran bir danışmanlık faaliyeti olarak açıklanmıştır (Çaldağ, 2002: 28).

İç denetim işletmenin mali nitelikli faaliyetlerinin yanı sıra mali nitelikli olmayan iş süreçlerinin de değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türüdür (Güredin, 2008: 20). Bu sayede işletme kaynaklarının etkin bir biçimde kullanılıp kullanılmadığı ve işletme bilgi sistemleri tarafından üretilen bilgilerin güvenilir olup olmadığı ortaya konulmaya çalışılmaktadır. IIA'nın 1957 yılındaki tanımında iç denetimin başta muhasebe ve finans alanı olmak üzere işletme örgütü içindeki bağımsız bir değerlendirme faaliyeti olduğu ifade edilirken 1978 yılındaki tanımda örgüt faaliyetlerini inceleme ve değerlendirme fonksiyonu olduğundan bahsedilerek denetim alanı içine mali nitelikli olmayan bilgiler de dahil edilmiştir.

IIA'nın 2000'li yıllarda yeniden düzenlediği “Mesleki Uygulamalar Çerçevesi” tanımında iç denetim; kurum faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış, bağımsız bir güvence ve danışma eylemi olarak açıklanmıştır. İç denetimin kurumun risk yönetimini, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek üzere gerçekleştirilen sistematik ve disipline edilmiş bir süreç olduğu belirtilmiştir (Yılcı, 2015: 12).

⁴ <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-20.06.2020> tarihli erişim

İç denetim faaliyetini diğer denetim türlerinden ayıran özelliklerden en önemlisi iç denetimin işletme organizasyonu içinde gerçekleştirilen içsel bir denetim faaliyeti olmasıdır. Dolayısıyla bu denetim türü; işletme bilgi sistemlerince üretilen finansal tablolar üzerinde yapılan bir dış denetim faaliyetinden daha kapsamlı bir denetim sürecidir. İşletme faaliyetlerinin işletme politikalarını uygun seyredip seyretmediği veya belirlenen imalat işlerinin yasal düzenlemelere uygun bir biçimde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği gibi pek çok konu başlığında icra edilmesi mümkündür. Dış denetim faaliyetlerinin işletme dışı çevrelerin beklentilerini öncelediği, iç denetimin ise işletme performansını ortaya koymaya ve faaliyetlerine değer katmaya yönelik bir denetim faaliyeti olduğunu söylemek mümkündür.

1.4.1. İç Denetimin Gelişimi

Küresel ticarete artan rekabet ve bilgi teknolojilerinde yaşanan sürekli yenilikler işletme yöneticilerinin görev ve sorumluluklarını zamanla daha da artırmış, artan yönetici sorumlulukları iç denetim ve kontrol süreçlerinden beklenen faydaların kapsamının genişlemesine yol açmıştır. İşletme varlıklarının güvenliğinin sağlanması yönündeki geleneksel beklentiler yerini ispatlanabilir, ilave değer hizmetleri sunan ve işletme yönetimine yapıcı öneriler getiren pro-aktif bir denetim yaklaşımına bırakmıştır. Değişen beklentilerin doğal bir sonucu olarak iç denetim faaliyetinin günümüzde sadece işletme geçmişini değerleyen ve onaylayan bir süreç değil aynı zamanda işletmenin amaç ve stratejileri ile aynı anda hareket edebilen bir yaklaşım olmasını sağlamıştır.

1.4.1.1. Uluslararası Alandaki Gelişmeler

İç denetim faaliyetlerinin ilk olarak 13.yy'da İtalyan şehir devletlerindeki ticaret merkezlerinde başladığı kabul edilmektedir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 79). 1800'lü yıllarda, dönemin İngiliz tüccarları tarafından ticari işlemlerine ait kayıtların doğru tutulup tutulmadığını tespit etmek amacıyla özel denetim elemanları görevlendirildiği bilinmektedir. 1850'li yıllara gelindiğinde artık yapılan bu denetim faaliyetlerinin yazılı hale geldiği görülmektedir. İlerleyen dönemlerde iç denetim uygulamaları Kuzey Amerika'da gelişim göstermiş, İngiltere'den Amerika'ya göç eden muhasebeciler tarafından 1886 yılında "Sertifikalı Muhasebeciler Kanunu'nun" çıkarılması sağlanmıştır (Yılancı, 2015: 15).

İç denetimin işletmelerin örgütsel yapılarına dahil olması 20. yüzyıl ortalarına rastlamaktadır. İç denetim kavramı 1940'lı yıllardan itibaren kurumsal bir temele oturmaya başlamış olup 1941 yılında kurulan IIA bu alandaki çalışmaların başlangıcı kabul edilmektedir. Bu alanda bir başka önemli kurum ise Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonudur. Denetim ve meslek standartları bu iki kurum tarafından düzenlenerek uluslararası işbirliği sağlanmaktadır.

1.4.1.2. Türkiye'deki Gelişmeler

Türkiye'de iç denetim alanıyla ilgili mesleki anlamda en önemli gelişme Türkiye İç Denetim Enstitüsünün kurulmasıyla gerçekleşmiştir. 1995 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsüne akredite olan kuruluş ECIIA ve IIA üyesi olup IIA tarafından yayımlanan Uluslararası İç Denetim Standartlarının Türkçe tercümesini yayımlamaktadır. Enstitü; Uluslararası İç Denetçilik sertifikası, kontrol ve öz değerlendirme uzmanlığı sertifikası ve uluslararası kamu denetçiliği sertifikalarının sınavlarının Türkiye'de yapılmasına imkan sağlayarak mesleğin gelişimine katkı sağlamaktadır⁵.

İç denetim alanında Türkiye'deki gelişmelerin özel teşebbüs faaliyetlerinden ziyade öncelikle kamunun kendi iç işleyişi üzerinde yapılan uygunluk denetimlerinde yaşandığını söylemek mümkündür (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 87). İç denetim faaliyetlerinin zamanla artan önemine binaen kamu kuruluşlarının kendi denetim organizasyon planlarında değişiklikler yaşanmıştır. Türkiye'de bu yönde atılan en önemli adımlardan birisi 24.12.2003 tarihli 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunudur. Kanunun 63. Maddesi iç denetimi; *“kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomik etkinlik ve verimlilik esasına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla; bağımsız, nesnel bir güvence sağlama ve danışma faaliyeti”* olarak tanımlamıştır.

Özel teşebbüslerde iç denetim faaliyetinin gelişimine yönelik adımların 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile ihdas edilen Sermaye Piyasası Kurulu ile atıldığını söylemek mümkündür. Kurul her ne kadar bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler

⁵ <https://www.tide.org.tr/page/20.11.2020> tarihli erişim

üzerinde çalışmalar yapsa da bu düzenlemeler arasında iç denetim alanıyla ilgili konulara da yer vermiştir. Kurulun 28158 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 56 nolu tebliğinde; *“yönetim kurulu, başta pay sahipleri olmak üzere şirketin menfaat sahiplerini etkileyebilecek olan ve şirketin karşı karşıya kalabileceği riskleri en aza indirmeye yönelik risk yönetimi ve iç kontrol mekanizmasını oluşturur.”* İfadesi yer almaktadır. Yine kurulun 2006 yılında yayımladığı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin” içeriğinde iç denetim ve iç kontrol sistemine atıflar bulunmaktadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun bazı düzenlemelerinde de iç denetim faaliyetine yapılan atıfları görmek mümkündür. Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerinin işleyişine ait tanımlara yer verilmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda işletmelerin iç denetim faaliyetiyle ilgili yapılması gereken işlemlere değinilmiştir. Kanunun “Denetim” başlıklı üçüncü bölümünde yer alan 398. Maddesinde; *“Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin ve muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetiminin, bu bölüm hükümleri anlamında 378. Madde uyarınca verilen raporların ve 397. Maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir.”* düzenlemesi yer almaktadır. TTK çerçevesinde getirilen bu düzenlemelerin iç denetim faaliyeti kapsamında genel hatlarıyla ele alındığında iç ve dış denetimi birlikte düşünen, menfaat sahiplerinin çıkarlarını gözeterek şeffaf ve hesap verilebilir bir kurumsal yaklaşımı getirdiğini söylemek mümkündür (Yılancı, 2015: 27).

1.4.2. İç Denetimin Amaç ve Unsurları

İç denetim faaliyetinin amaçları değişen ekonomik koşullar ve rekabet ortamlarına bağlı olarak zaman içerisinde değişiklik göstermiştir. 1950’li yıllarda iç denetim faaliyetlerinin temel amacı işletme varlıklarının korunmasına yönelik güven odaklı bir denetim faaliyeti olarak kabul edilmektedir. 2000’li yıllara gelindiğinde ise kurum faaliyetine değer katmak ve geliştirmek ile risk yönetimi esasına dayanan, bu suretle güvence sunma fonksiyonunun yanı sıra danışmanlık fonksiyonuna önem veren

yaklaşımlar artmıştır (Yılancı, 2015: 15). İç denetim faaliyetinden beklentilerin dönemler itibariyle değişimi aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: Dönemler İtibariyle İç Denetim Faaliyetinin Değişimi

DÖNEM	AMAÇ	YÖNTEM
1950'Lİ YILLAR	İşletme Varlıklarının Korunması	Muhasebe Kayıtlarının Kontrolü
1960'LI YILLAR	Finansal Verilerin Güvenilirliğini Sağlama	Finansal Ve Uygunluk Denetimleri
1970'Lİ YILLAR	İşletmenin Tüm Verilerinin Güvenilirliğini Sağlamak	Faaliyet Denetimlerinin Yapılması
2000'Lİ YILLAR	İşletme Amaçlarına Yönelik Yönetime Yardımcı Olmak	Tüm İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

Kaynak: Yılancı, 2015:1

Dönemler itibariyle iç denetim faaliyetinin kapsamında değişiklikler olmakla birlikte genel anlamda; finansal ve operasyonel bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı, işletme risklerinin tanımlı olup olmadığı ve asgariye indirilip indirilmediği, işletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere ve iç politikalara uygun seyredip seyretmediğinin ortaya konulması iç denetimden beklenen temel amaçlar olarak sıralanabilir.

İç denetim faaliyetinin güvence ve danışmanlık fonksiyonlarını bir arada içeriyor olması diğer denetim türlerinden farklılaştığı diğer önemli bir ayrımdır. Hukuki anlamda bir işçi işveren ilişkisi ile yönetim kuruluna bağlı olmakla birlikte işlevsel anlamda bağımsız bir mekanizma olması nedeniyle kurumlarda hesap verilebilirlik anlayışının gelişmesine önemli katkılar sağlamaktadır. İç denetim faaliyetini oluşturan temel unsurlar aşağıdaki gibidir (Adiloğlu, 2011: 9) :

- Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması
- Güvence ve Danışmanlık Hizmetlerini İçermesi
- İşletmeyi Bir Bütün Olarak Ele Alması
- Sistemik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması

1.4.2.1. Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması

İç denetimin amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için denetim faaliyetlerinin bağımsız ve objektif olarak icra edilmesi gerekmektedir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 107). Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre işletme organizasyonunda yer alan

iç denetim birimi; diğer işletme faaliyetlerinden tamamen bağımsız olmalı, faaliyetlerini bağımsız olarak icra edebilecekleri bir yetkiliye bağlı olmaları ve görevlerini herhangi bir engellemeye maruz kalmadan gerçekleştirebilmelidirler⁶. İç denetim biriminin işletme organizasyon yapısı içinde tayin edileceği yeri ve iç denetçilerin özlük hakları hakkında yönetim kurulunca yapılacak düzenlemelerle iç denetim faaliyetinin bağımsızlığına katkı sağlanabilir.

1.4.2.2. Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İçermesi

Gelişen bilgi teknolojilerine bağlı olarak ortaya çıkan ticari işlem türleri güvence hizmetlerinin kapsam ve niteliklerinde zamanla değişimlere yol açmıştır. Genel anlamda güvence hizmetlerini; onaylama hizmetleri ve bilgi teknolojileri güvence hizmetleri başlıklarında ele almak mümkündür. Onaylama hizmeti, denetçinin bir başka sorumluluk alanıyla ilgili bir iş veya işlem üzerindeki iddianın güvenilirliği ile ilgili sunduğu bir hizmet türüdür. E-ticaret platformlarında gerçekleştirilen işlemlerin güvenliğini sağlayan hizmetler onaylama hizmetlerine örnek verilebilir (Güredin, 2008: 5).

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinde yer alan tanımda güvence hizmeti; “kurumun risk yönetimi kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme amacıyla delillerin objektif bir biçimde incelenmesi” olarak açıklanmıştır. İç denetçilerce bu süreç neticesinde işletme kaynaklarını etkileyebilecek risk unsurları hakkındaki kontrollerin yeterliliği ve etkinliği hakkında incelemeler yaparak işletme yönetimine güvence sunmaktadır. Geleneksel denetim anlayışında yılda bir kez verilen güvence hizmetleri, gelişen teknolojik imkanlar sayesinde yerini daha kısa periyotlarda sürekli güvence hizmeti vermeyi amaçlayan iç denetim anlayışına bırakmaktadır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 102).

Danışmanlık; üst yönetim ihtiyaçlarının yanı sıra işletme faaliyetlerine değer katmak amacıyla yönetim kurullarına öneri ve değerlendirmelerin sunulduğu ve bu sayede üst yönetim sorumluluklarının yerine getirilmesine yardımcı olunduğu bir hizmet türüdür (Picket, 2005: 110). Danışmanlık hizmeti, her hangi bir yönetsel sorumluluk üstlenmeden bir kurumun faaliyetini geliştirmek ve değer katmak

⁶ <http://www.theiia.org/guidance/standarts-and-guidance/independence/> 22.07.2020 tarihli erişim

amacıyla niteliği ve kapsamı denetlenenle birlikte kararlaştırıldığı, tavsiyeye dayalı hizmetlerdir.

Günümüzdeki iş koşulları artan işlem hacimleri nedeniyle işletme yöneticilerinde “iş körlüğü” diye tabir edilen durumlara sebebiyet vermektedir. İç denetim bu noktada işletme varlıklarının etkin ve verimli kullanılması amacıyla makro anlamda; politika geliştirilmesi, mikro anlamda ise; iş süreçleri özelinde yönetim kurullarına yol gösterici raporlar sunmak suretiyle işletme yöneticilerine yol gösterici olmaktadır (Adiloğlu, 2011: 23). Sunulan danışmanlık hizmetlerinin beklentilere uygun gelişebilmesi için denetim faaliyetinin objektif esaslara dayalı olarak icra edilmesi önemlidir.

1.4.2.3. İşletmeyi Bir Bütün Olarak Ele Alması

İç denetim faaliyetlerinin işletmeyi amaçlarına ulaştırabilmesi için denetçilerin işletme hedefleri hakkında bilgi sahibi olmaları ve tüm işletme faaliyet ve süreçlerini bir bütün halinde değerlendirebilmeleri gerekmektedir (Adiloğlu, 2011: 10). İç denetim fonksiyonun kapsamı, genel olarak, işletmenin iç kontrol sistemlerinin etkinliği ile performans derecelerinin değerlendirildiği faaliyetlerden oluşmaktadır (Kurnaz ve etinoğlu, 2010: 33).

1.4.2.4. Sistematik Bir Yaklaşım Olması

İç denetim faaliyetinin kendisinden beklenen faydaları yerine getirebilmesi için plan ve programlı bir yapıda icra edilmesi önemlidir. Bu kapsamda mesleki anlamda yapılan çalışmaların en önemlisi “Uluslararası İç Denetim Standartlarıdır.”

İç denetim faaliyetinin temel esaslarını belirleyen denetim standartları ilk kez uluslararası bir meslek örgütü olan IIA tarafından 1978 yılında yayımlanmıştır. Yayımlanan bu standartlar daha sonra bir düzen içinde bir araya getirilmiş ve IIA yönetim kurulu tarafından kabul edilen “İç Denetim Mesleği Uygulama erevesi” adıyla 1999 yılında yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu çalışmalar üzerinde 2003 yılında iç denetim faaliyetinin risk yönetimi ve danışmanlık fonksiyonları üzerinde bazı güncellemeler yapılmış ve 2004 yılından itibaren IIA üyeleri için zorunlu hale getirilmiştir. 2008 yılında “Uluslararası Mesleki Uygulama erevesi ” olarak revize

edilen çalışma iç denetçilerin uymakla yükümlü oldukları bölümler ile denetçilere tavsiyelerin yer aldığı bölümlerden oluşmaktadır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 156).

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinde yer verilen etik kurallar; iç denetim mesleğinin etik kültürünü oluşturmak üzere, mesleki uygulama ilkeleri ve iç denetçilerden beklenen davranış tarzlarını tanımlayan kurallar çerçevesinde ele alınmıştır. Bu düzenlemeler iç denetçiler için bir kılavuz niteliği taşımakta olup belirlenen ilkeler; dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik başlıklarında ele alınmıştır. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesine göre iç denetçilerin uymakla zorunlu oldukları bir diğer alan ise iç denetim standartlarıdır. Nitelik ve Performans standartları başlıklarından oluşan bu standartlar iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirmelerini amaçlamaktadır⁷.

Nitelik standartlarının içeriğine bakıldığında; iç denetim faaliyetlerini icra edecek kurum ve kişilerin özelliklerini belirlemek üzere hazırlandığı görülmektedir. “Kod-100” ile başlayan nitelik standartları aşağıdaki başlıklarda ele alınmıştır (TİDE, 2008:19).

- 1000- Amaç Yetki ve Sorumlulukları
- 1100 Bağımsızlık ve Objektiflik
- 1200 Yeterlilik, Azami Özen ve Dikkat
- 1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

Söz konusu standartlar İç Denetçiler Enstitüsü Standartlar Kurulu tarafından sürekli olarak gözden geçirilmekte ve uyulması zorunlu olan ilkeler açıklanmaktadır. Standartların genel ilkeleri; iç denetim faaliyetinin zorunlu ilkelerini belirlemek, işletmeye değer katan bir denetim faaliyetini teşvik etmek, performans değerlemesine uygun bir zemin oluşturmak ve kurumsal süreçleri canlandırmaktır (TİDE, 2008:21).

1.4.3. İç Denetim Faaliyetinde Risk Yönetimi

1950’li yıllara kadar iç denetim faaliyetlerinden beklenen fayda işletme mevcutlarının niceliksel durumlarını ortaya koymaya odaklı bir denetim faaliyetidir. Ancak hile ve yolsuzluk tehlikeleri ile mücadeleye dönük geleneksel denetim anlayışına göre hazırlanan denetim planlarının zamanla üst yönetim ihtiyaçlarını

⁷ <https://www.tide.org.tr/page/20.11.2020> tarihli erişim

cevaplama yetersiz kaldığı görülmüş, iç denetimin koruyucu işlevinin yanı sıra işletme faaliyetine değer katan pro-aktif işlevleri ön plana çıkarmıştır.

Uluslararası İç Denetim Standartları – Performans Standardı Kod 2110.A2’de iç denetim faaliyetinin risk yönetimi eylemleri; işletme varlıklarının korunması, operasyonlarda etkinlik ve verimliliğin sağlanması, yasal düzenlemelere uyumluluk ve bilgi güvenliği olarak sıralanmıştır (TİDE, 2008:28).

1.4.3.1. Varlıkların Korunması

İşletme kayıtlarında yer alan varlıkların fiili durumları hakkında yapılan doğruluk araştırmaları iç denetim faaliyetinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Her hangi bir organizasyondaki varlıkların fiili mevcutları ile kaydi mevcutları arasında çeşitli nedenlerle farklılıklar meydana gelebilir. Kaydi mevcutlarda yer alan fiktif nitelikli girişler veya fiili varlıklardaki zimmet kaynaklı eksilmeler söz konusu farklılık nedenleri arasında sayılabilir (Bakkal vd., 2016: 29). Örneğin işletme kayıtlarında yer alan stokların fiilen mevcut olup olmadıkları hakkında yapılacak denetim faaliyeti, işletme yönetiminin güncel durumu değerlendirmesine yardımcı olacak ve varlıkların korunmasına yönelik kontrol mekanizmaları geliştirilmesine yardımcı olacaktır.

1.4.3.2. Operasyonlarda Etkinliğin ve Verimliliğin Sağlanması

Kar amacı gütmeyen işletmeler dahi faaliyetlerini icra ederken kaynaklarını ekonomik kullanmaya özen gösterirler. Kaynakların ekonomik kullanımı, işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilik prensiplerine uygun gerçekleştirilmesidir.

İşletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı işletme performansını olumlu etkileyecek olup iç denetim süreci kapsamında bu alanda çeşitli kontrol testleri geliştirilmesi gereklidir. İşletme yönetiminin kaynak kullanımıyla ilgili önceden belirlenen kriterlerin doğru uygulanıp uygulanmadığı ve planlanan bütçede öngörülen sonuçların fiili durumlarla karşılaştırılması bu kontrollere örnek verilebilir.

1.4.3.3. Yasal Düzenlemelere Uygunluğun Sağlanması

Her işletme mali ve hukuki açıdan düzenleyici çevre koşulları içinde faaliyetlerde bulunur. Mali düzenleyici şartlar, başta vergi düzenlemeleri olmak üzere

işletmelerin yasalar gereği katlanmak zorunda oldukları mali düzenlemeleri içerir. Hukuki çevre ise işletmenin tüm faaliyetlerini ilgilendiren hukuki düzenlemelerin tamamını kapsar (Saraç, 2005: 124).

İşletme faaliyetlerinin bu düzenleyici kurallara aykırılık taşıması halinde işletme yönetiminin hukuki olarak çeşitli külfetlere katlanması muhtemeldir. Vergisel işlemlerden örnek vermek gerekirse; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ikinci kısmında yer verilen; vergi ziyai cezaları ile özel usulsüzlük cezaları mükelleflere ciddi mali yaptırımlar getirilebilmektedir. İşletmelere uygulanacak mali yaptırımlar finansal yapılarına zarar vererek rekabet güçlerini azaltabileceği gibi düzenleyici çevresel kurallara uyulmaması işletmelerin marka değerinin zedelenmesine de yol açabilir.

1.4.3.4. Bilgi Güvenliğinin Sağlanması

Bilgi teknolojileri; verilerin kayıt edilmesi, saklanması, belirli bir işlem sürecinden geçirilerek bilgi üretilmesi ve aktarılması gibi eylemlerin etkili ve verimli bir şekilde yapılmasına olanak sağlayan teknolojileri ifade etmektedir (İşgüden, 2012: 9).

Ekonomik olayların neticeleri bilgi sistemlerine ham veriler olarak işlenir. Bu verilerden sağlıklı bilgi üretilebilme kabiliyetinin bilgi sistemlerinin etkinliğinden bağımsız ele alınması mümkün değildir. İşletmelerde kullanılan bilgi teknolojileri sistemleri; muhasebe, üretim, pazarlama gibi alt sistemlerden oluşan bir organizasyondur. Birlikte hareket eden bu sistemler sürekli olarak veriler üretmekte ve bilgi teknolojileri ekipmanları sayesinde bu veriler finansal tablolarda nitelikli bilgilere dönüşmektedir (Boone ve Louis, 2016: 468). Söz konusu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olmaması halinde karar birimleri işletme performansı hakkında yanlış analizler yapabilir ve bu durum kaynakların verimsiz kullanılmasına yol açabilir.

İşletme bilgi sistemlerine yetkisiz erişimlerin olması bilgi güvenliği açısından önemli riskler oluşturmaktadır. İşletme faaliyetleriyle ilgili kıymetli bilgilerin rakiplerin eline geçmesi, verilerin dış etkenler nedeniyle silinebilir olması ciddi olumsuzluklara yol açacaktır (Boone ve Louis, 2016: 480). Söz konusu nedenlerle bilgi sistem güvenliği hakkında iç denetim sürecinde değerlendirilmelerde bulunulması işletme için önem arz etmektedir.

1.5. İÇ KONTROL

İç kontrol kavramının tanımı ve kavramın yorumlanmasında dönemler itibariyle ortaya çıkan gelişmeler aşağıdaki başlıklarda ele alınmıştır.

1.5.1. İç Kontrol Tanımı

Kontrol kavramı geniş kapsamlı bir terim olup genel olarak “gözetme” ve “göz altında tutma” anlamlarına gelmektedir (Özer, 2010: 53). İşletme yönetimi alanında bakılacak olursa etkili bir iç kontrol sistemi işletme başarısızlıklarına karşı en önemli savunma mekanizmalarının başında gelmekte olup işletme performansını etkileyen önemli bir faktör olarak kabul edilmektedir (Moeller, 2013: 2).

Genel anlamda kontrol; bir örgüt veya konu üzerinde hakimiyet kurmayı ve onu istenilen yöne iletmeyi amaçlayan bir davranış ve yöntemler biçimi olarak ifade edilmektedir. Kontrol faaliyetleri genel anlamda; işletme faaliyetlerinin işletme amaçlarına ve belirlenmiş politikalarına uygun olarak etkili ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, bilgilerin zamanında ve güvenilir üretilmesini sağlamak üzere işletme tarafından oluşturulan organizasyonlar bütünüdür.

İç kontrol; işletme organizasyonlarının etkinliğini tesis etmek üzere yönetim kurulu ve çalışanlar tarafından yönlendirilen bir sistem olup işletme organizasyonun aşağıdan yukarıya her kesimini kapsar. Bu bakımdan, tercihe bağlı bir yönetim anlayışı olmayıp bir yönetim fonksiyonu olarak ele alınmaktadır. Başta planlama olmak üzere örgütlenme, yöneltme, koordinasyon ve denetim alanlarında işletme yöneticilerinin mutlaka etkin bir iç kontrol sistemi kurmaları gerekmektedir (Alptürk, 2008: 14).

Günümüzde işletmelerin değişen koşullara uyum sağlamaları ve küreselleşmenin getirdiği rekabet ortamında ayakta kalabilmeleri ancak etkin bir yönetim anlayışı ile mümkündür. Kontrol faaliyeti; mevcut uygulamaların etkinliğini ölçen ve bu uygulamaları belirlenen amaçlara yönelten bir süreç olarak işletmenin rekabet gücüne katkı sağlamaktadır. Etkin bir kontrol sisteminin bulunmadığı organizasyonlarda işletme varlıkları hata ve yolsuzluklara karşı korumasız kalacak ve bu durum işletme hedeflerine ulaşılmasında önemli bir risk oluşturacaktır.

1.5.2. İç Kontrol Kavramındaki Gelişmeler

İşletme yönetimlerinin doğru zamanlı ve tam bilgiye olan ihtiyaçlarının artması işletme faaliyetiyle eş anlı yürüyecek kontrol faaliyetlerine olan ihtiyacı zamanla artırmıştır. İç kontrolle ilgili ilk tanımlar 1940’lı yıllara rastlamakta olup özellikle bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinde işletmelerin iç kontrol sisteminin önemli bir yer tutması bu alandaki çalışmaların hız kazanmasını sağlamıştır (Yılcı, 2015: 48).

1990’lı yıllara kadar iç kontrol tanımlarında “AICPA” tarafından yayımlanan denetim standartlarında yer alan açıklamalar baz alınmıştır. 1992 yılına gelindiğinde açılımı; “Committe of Sponsoring Organizastions of the Treadway Commision” olan komite tarafından “İç Kontrol Bütünleştirilmiş Yapı” isimli rapor yayımlanmıştır. Kısaca “COSO Report” olarak anılan bu rapor iç kontrol kavramı ile ilgili geniş kapsamlı açıklamalar içermekte olup 2013’te “İç Kontrol Entegre Çerçeve” adıyla güncellenmiştir⁸.

İç kontrol faaliyeti üzerine uygulamada sıkça kullanılan; “Coco – Kanada İç Kontrol Modeli”, “Turnbull Modeli”, “Basel Modeli” çalışmaları ile kontrol faaliyetleri hakkındaki en geniş kapsamlı çalışma olarak kabul edilen “COSO Report” çalışmasına ait açıklamalara aşağıda alt başlıklar halinde yer verilmiştir.

1.5.2.1. CoCo – Kanada İç Kontrol Modeli

Açılımı “Canadian Institute of Chartered Accountants Criteria Of Control Framework” olan ve uygulamada kısaca “Coco Modeli” olarak anılan kontrol modeli Kanada mali müşavirler odası tarafından 1995 yılında “kontrol rehberi” adıyla yayımlanmıştır. Çalışmada iç kontrol kavramı yerine sadece kontrol kelimesi kullanılmış olup kontrol kriterleri; amaç, sorumluluk, yeterlilik, izleme ve öğrenme başlıklarında ele alınmıştır. Çalışma COSO Report ile karşılaştırıldığında etkisinin yerel seviyede kaldığı ifade edilmektedir (Türedi ve Koban, 2015: 105).

⁸ <https://www.coso.org/Documents/COSO-Internal-Control-Integrated-Framework> 20.11.2020 tarihli erişim

1.5.2.2. Turnbull Modeli

İsmi; çalışmayı hazırlayan “İngiltere Raporlama Konseyi” başkanı Nigel Turnbull’dan alan rapor 1999 yılında yayımlanmıştır. Raporda; iç kontrol kapsamındaki sorumlulukların yerine getirilmesinde yönetim kuruluna düşen görevlere yer verilmiştir. Rapor iç kontrol sorumluluklarını; yönetim kurulu üyeleri, işletme yöneticileri ve işletme çalışanları başlıklarında ele almıştır. “COSO Report” ile mukayese edildiğinde ayrıntılı düzenlemelere yer verilmeyip ilkesel açıklamalar sunulmuştur (Türedi ve Koban, 2015: 108).

1.5.2.3. Basel Modeli

Bankacılık faaliyetlerinde uluslararası alanda ortaya çıkan finansal krizler bu alanda etkin bir iç kontrol sistemi geliştirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. 1974 yılında kurulan Basel Bankacılık Gözetim ve Denetim Komitesi tarafından sorunlu banka yapıları incelenerek tespitlerde bulunulmuş ve bu tespitleri dikkate alarak iç kontrol prensipleri (The Basel Committee on Banking Supervision’s Framework for Internal Control Systems) oluşturulmuştur. Komite üyeleri her üç ayda bir daimi sekreteryanın bulunduğu İsviçre’nin Basel kentinde toplanmaktadır (Yurtsever, 2008: 36).

1.5.2.4. COSO Report Öncesi Çalışmalar

COSO Report’un yayımlanmasından önce AICPA tarafından yayımlanan “Statements on Auditing Standards – SAS” isimli denetim standartlarında iç kontrol faaliyetlerine ilişkin tanım ve standartlara yer verilmiştir. SAS-1 standardına göre iç kontrolün; bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerinin etkinliğini artırmak ve mevcut işletme politikalarına uyumu artırmak için işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş metot ve planlardan oluştuğu belirtilmiştir (Yılancı, 2015: 49).

Tanımdan anlaşıldığı üzere kontrol süreci muhasebe bilgi sistemlerinin kontrollerinin yanı sıra tüm işletme faaliyetlerinin etkinliğini kapsadığı için yönetsel kontrolleri de içermektedir. Muhasebe kontrolleri varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliğinin sağlanmasına yardımcı olurken yönetim kontrolleri

yönetimsel kararlar için temel alınacak kayıtlama fonksiyonları ve süreçlerinin etkinliğini artıracaktır.

İç kontrollerle ilgili AICPA tarafından SAS 30, 43, ve 48 nolu standartlar da yayımlanmış ancak bu standartlarda iç kontrol tanımları yapılmayıp denetçiler açısından yol gösterici açıklamalara yer verilmiştir. SAS - 55 standardında ise bağımsız denetçiler için iç kontroller hakkında daha geniş bir perspektif sunulmuştur. Söz konusu standartlarda öncekilerden farklı olarak iç kontrol bir yapı olarak ele alınmış ve unsurları hakkında belirlemeler yapılmıştır. SAS - 55 standardı her ne kadar dış denetçiler için geniş bir bakış açısı sunsa da iç denetçiler açısından dar kapsamlı olarak değerlendirilmiştir (Yılancı, 2015: 52). COSO Report çalışmasıyla birlikte işletme faaliyetleriyle ilgili kontrol yapısı iç denetimin bakış açısına uygun olarak ele alınmıştır.

1.5.2.5. COSO Report Çalışmaları

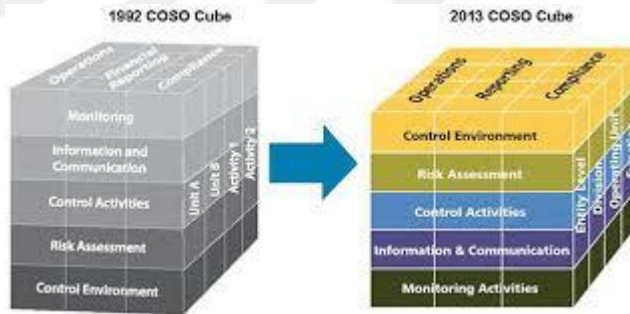
Yönetimin temel fonksiyonlarından biri olan kontrol sürecine ilişkin uluslararası alanda kabul gören en önemli düzenleme; ilki 1992 yılında, güncel versiyonu ise 2013 yılında yayımlanan “COSO Report” çalışmasıdır (Pehlivanlı, 2019: 39). COSO Report işletme faaliyetlerinin etkinliğini, raporlama güvenilirliğini ve yasal mevzuata uyumu sağlamak amacıyla makul güvence vermek üzere tasarlanmıştır. Özel sektör uygulamaları için geliştirilen COSO iç kontrol modeli başta “Uluslararası Sayıştaylar Birliği” olmak üzere önemli kamusal örgütlerde yaygın olarak kullanılmaktadır (Saltık, 2007: 6).

ABD’de 1980’li yıllara gelindiğinde hileli finansal raporlamalarda ortaya çıkan artışların önüne geçilmesi amacıyla “Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu” oluşturulmuştur. Hileli finansal raporlama vakaları üzerine yapılan çalışmalarda işletmelerin iç kontrol sistemlerindeki eksiklikler üzerinde durularak, konu kavramsal olarak yeniden ele alınmış ve komisyon bünyesinde oluşturulan Destekleyici Kurumlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) tarafından 1992 yılında İç Kontrol Bütünleştirilmiş Yapı (Internal Control – Integrated Framework) isimli rapor yayımlanmıştır.

1992 yılında yayımlanan raporda iç kontrol faaliyetlerinin; kurum faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği, finansal raporlamaların güvenilirliği ve uyulması gereken yasal ve diğer düzenlemelere uyumluluğun sağlanması amaçlarına ulaşılmasını sağlamak amacıyla yönetim kurulu ve diğer personel tarafından gerçekleştirilen bir süreç olduğu açıklanmıştır. SAS 55'te yer alan tanımla karşılaştırıldığında bu tanımın iç denetimin ruhuna daha uygun bir yaklaşım olduğu kabul edilmektedir (Yılancı, 2015: 56).

2013 yılından güncellenen COSO Report çalışmasında iş hayatında yaşanan teknolojik dönüşümler dikkate alınarak bazı yenilikler getirilmiştir. Çalışmada iç kontrol ortamını belirleyen 5 temel kontrol unsurunu destekleyen 17 ilke yayımlanmış ve iç kontrol amaçları arasında sayılan raporlama faaliyetleri hem finansal hem de finansal olmayan raporlamalar olarak genişletilmiştir (Demirci, 2016: 3). COSO Report çalışmalarında iç kontrol süreçleri; kontrol amaçları, kontrol unsurları ve örgüt yapısı bağlamında üç boyutlu bir tasarıma inşa edilmiştir. Uygulamada COSO Küpü olarak anılan bu tasarımın 1992 ve 2013 dönemleri itibariyle görünümü aşağıdaki gibidir.

Şekil 1: COSO Küpü 1992-2013



Kaynak: Demirci, 2016: 3

COSO Report 2013 tasarımında iç kontrol amaçları; faaliyetler, mali raporlama ve uygunluk olarak sayılmıştır. Modelin güncellenmiş halinde kurum faaliyetlerinin etkinliği ile yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanabilmesi için 5 temel bileşen belirlenmiş olup bunlar; kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim süreçleri ve izleme eylemleridir (Moeller, 2009: 399).

1.6. KAMUSAL DIŞ DENETİM FAALİYETİ OLARAK VERGİ DENETİMİ

Vergi denetimi; devletlerin egemenlik güçlerine dayanarak mükelleflerinden topladıkları verginin tam ve doğruluğunu ortaya koymaya yönelik, tek taraflı ve yasal dayanağı bulunan bir denetim faaliyetidir.

Bir kamusal dış denetim faaliyeti olan vergi denetimi; vergi mükelleflerinin yasal düzenlemelerle tanımlanan vergi ödevlerinin tam ve süresinde yerine getirilip getirilmediği ile ilgili olarak kamu denetim elemanlarınca yapılan denetim faaliyetleridir. Vergi denetimleri mükellefler ile kamu otoritesi arasındaki güven ilişkisinin ortaya konulduğu bir denetim faaliyeti olarak tanımlanabilir (Yücedoğru ve Sarıaslan, 2019:312).

Türk Vergi Kanunlarında vergi denetimi başlıklı özel bir düzenleme bulunmamakta olup yayımlanan çalışmalarda vergi denetimi ile ilgili yapılan tanımlarda genellikle Vergi Usul Kanununun “vergi incelemeleri” başlıklı ikinci kısmında yer alan düzenlemelere atıf yapıldığı görülmüştür. Kanununun 134. Maddesinde “*Vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*” düzenlemesi yer almaktadır. Dar anlamda vergi incelemesi olarak ifade edilen vergi denetimlerinin geniş anlamda vergi kaybını en aza indirecek tüm vergi güvenlik kurumlarını kapsadığını söylemek mümkündür (Beşel, 2017: 69).

1.6.1. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetimi; hukuk temeline dayalı, yaptırım gücü olan, tarafsız ve kapsamlı bir dış denetim faaliyetidir. Vergi denetimi faaliyetinin bu sayılan unsurlarına ait açıklamalar aşağıdaki gibidir.

1.6.1.1. Hukuki Olma Özelliği

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasınının 73. Maddesinde “.. *vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır*” düzenlemesi yer almaktadır. İdari bir işlem olan vergi denetimi de hukukun temel ilkelerinden olan

kanuni idare ilkesi kapsamında yasal düzenlemeler çerçevesinde yapılmakta olup denetimlerin mali ve cezai sonuçları da yine yasalarla belirlenmiştir.

1.6.1.2. Yaptırım Gücünü Haiz Olma Özelliği

Müeyyide de denilen yaptırım kavramı, mevcut bir düzenin kurallarına uyulmaması halinde düzenin zorlayıcı gücünü ifade etmek için kullanılır. Maddi özellik barındıran yaptırım türleri vergi hukukunda cezai yaptırımlar olarak uygulanmaktadır (Aslan, 2009:174). Yasal düzenlemeler çerçevesinde icra edilen vergi denetimleri neticesinde, mükelleflerin vergi borcunun aslının yanı sıra vergi ziyayı cezası, gecikme zam ve faizini de ödeme yükümlülüğüne katlanmaları örnek verilebilir.

1.6.1.3. Tarafsız Olma Özelliği

Anayasanın “Kanun Önünde Eşitlik” başlıklı 10. Maddesinde herkesin kanun önünde eşit olduğu ve hiçbir kişi ve zümreye imtiyaz tanınmayacağı belirtilmiş, devlet organlarının ve idari makamların bütün işlemlerinde bu ilkenin esas alınacağı açıklanmıştır. Vergi denetimini icra eden denetim elemanlarının da sadece hazine odaklı bir yaklaşımla hareket etmemeleri, vergisel işlemlerin gerçek mahiyetlerini tespit etmek amacıyla tarafsız bir şekilde hareket etmeleri gerekmektedir.

1.6.1.4. Dış Denetim Faaliyeti Olma Özelliği

Dış denetim kısaca işletmeye ait hesapların işletme dışı denetim görevlilerince denetlenmesi faaliyetidir. Vergi denetimi; denetim yetkisine haiz olan görevlilerin kamu personeli olmaları nedeniyle bağımsız denetim başlığında ele alınmamakla birlikte işletmeler için bir dış denetim faaliyeti konusunu oluşturmaktadır.

1.6.1.5. Kapsamlı Bir Denetim Olma Özelliği

Vergi incelemelerine ilişkin Vergi Usul Kanununda yer alan tanımlarda bu faaliyetin vergiyle ilgili işlemlerin doğruluğunun araştırıldığı bir denetim türü olduğu anlaşılmaktadır. Aynı kanunun 3. Maddesinde yer alan “gerçek mahiyet” ifadesi de vergisel işlemlerin gerçek durumunun sadece bir hesap denetimi itibarıyla değil yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabileceği ifade edilmektedir. İktisadi ve ticari teamüllere

aykırılık teşkil eden hususların ispat külfeti bu hususları iddia eden tarafa yüklenmesi, vergi denetim kapsamını rutin bir hesap denetiminin ötesine taşımaktadır.

1.6.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetimi faaliyeti genel olarak; mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçlara ulaşılması amacıyla icra edilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 43). Söz konusu denetim amaçlarına ait açıklamalar aşağıdaki gibidir.

1.6.2.1. Mali Amaç

Kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olan vergilerin süresinde doğru ve eksiksiz bir şekilde tahakkuk ve tahsil edilebilmesi devlet bütçe gelirlerinin korunmasını ve bu sayede makroekonomik politika ve hedeflerin sekteye uğramamasını sağlayacaktır. Dolayısıyla vergi denetimlerinin temel amacı vergi kayıp ve kaçaklarını engelleyerek devlet hazinesinin uğrayacağı mali kayıpların önüne geçmektir. Vergi denetimlerinin yaygın ve etkili bir şekilde icra edilmesi halinde sadece denetime tabi tutulan mükellefler üzerinde değil diğer mükellefler üzerinde de vergi kaçırma fiillerine tevessül edilmemesinin sağlanması mümkündür.

1.6.2.2. Ekonomik Amaç

Vergi kayıp ve kaçığının artması devletin bütçede hedeflediği gelirleri elde edememesine yol açarak ekonomik dengeleri olumsuz etkileyecektir. Ortaya çıkan finansman kaybının borçlanma yoluyla telafi edilmeye çalışılması halinde, katlanılacak faiz ödemeleri nedeniyle orta ve uzun vadede vergi yüklerinin artması ve enflasyonist süreçlerin yaşanması mümkündür. Ayrıca vergi kaçırma fiilleri nedeniyle elde edilen haksız rekabet avantajları iç piyasadaki işleyişi de olumsuz etkileyerek mikro anlamda da piyasa aksaklıklarına sebebiyet verecektir. Dolayısıyla etkin bir vergi denetim sistemi ülkenin ekonomik dengelerinin istikrarında önemli bir rol oynamaktadır.

1.6.2.3. Sosyal Amaç

Anayasanın 73. maddesinde “*herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*” düzenlemesi mevcuttur. Mükellefler üzerindeki vergi yükünün adaletli dağıtılması maliye politikalarının temel amacıdır. Türk Vergi hukukunda “mali güç” kavramının karşılığı mükelleflerin gelir, servet ve harcamaları itibariyle mevcut olan ödeme güçleri kapsamında ele alınmaktadır (Gökçay, 2017:120). Söz konusu ölçütlerin subjektif nitelikler taşıması nedeniyle, kanun koyucu tarafından asgari geçim indirimi ve artan oranlı vergi tarifesi gibi, mükellefler üzerindeki vergi yükünü dengelemeye yönelik bir takım düzenlemeler getirilerek, sosyal devlet ilkesine uyumlu, adil bir vergilendirme rejimi oluşturulmaya çalışılmaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarının doğuracağı haksız vergi avantajları haksız gelir dağılımına yol açarak sosyal adaleti zedeleyici bir etki yaratacaktır.

1.6.2.4. Hukuki Amaç

Vergi denetimi; ancak yasalarla konulan ve kaldırılabilen vergiler kapsamında mükellefler nezdinde doğan hak ve yükümlülüklerin ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini ortaya koyarak, bu düzenlemelerle ihdas edilen hukuki neticenin gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır. Mükelleflerin vergi kanunları ile getirilen yükümlülüklerle uymamaları halinde karşılaşacakları cezai yaptırımlar da ilgili kanunlarca belirlenmiş olup bu cezai yaptırımların yerine getirilmesi suretiyle hukuki caydırıcılığın sağlanabilmesi vergi denetiminin bir diğer amacıdır.

1.6.3. Vergi Denetim Türleri

Vergi Usul Kanununda ayrıca bir vergi denetimi başlığı bulunmamakla birlikte, kanunun yedinci kısmında bölümler halinde sayılan; yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama müesseselerinin; kanunun sistematik yorumu çerçevesinde vergi denetim türleri olduğu kabul edilmektedir.

1.6.3.1. Yoklama

Vergi Usul Kanununun 127. maddesinde “*yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir..*” tanımı yer almaktadır. Yoklama, vergilendirmeye ilgili olup vergi

idaresinin bilgisi dışında kalan alanların fiilen tespit edilerek ortaya konulmasını sağlayan bir denetim türüdür. Kısa sürede neticelenen bir denetim türü olması nedeniyle mükellefler üzerinde caydırıcı etkisi bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 128. maddesine göre yoklamaya yetkili olanlar; vergi daireleri müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır.

Yoklama faaliyetinin vergilendirmeye ilgili olayların ve kayıtların anlık olarak fotoğraflandığı ve dış görünüşleri itibariyle ortaya konulduğu bir denetim türü olduğunu söylemek mümkündür. Yoklama denetiminde vergilendirmeye ilgili ödevlerini eksik yerine getiren mükellefler tespit edilebileceği gibi vergi mükellefi olması gerektiği halde mükellefiyet kaydı bulunmayan kişiler de tespit edilebilir. Dolayısıyla yoklama faaliyetinin hem hazine gelirlerini artırıcı hem de ticari rekabet ortamını iyileştirici yönlerinin bulunduğunu söylemek mümkündür (Kızılot, 2007:121).

Vergi Usul Kanununun yoklama denetimi ile ilgili 127. maddesinde yoklamaya yetkili bulunan memurların yapacakları denetimlerde bazı spesifik kontrollere de yer verilmiştir. Yoklamaya yetkili memurlar yapacakları denetimlerde aşağıdaki yetkileri ayrıca haizdirler.

- Özel yetkiyi haiz olmak şartıyla günlük hasılat tespiti yapmak.
- Ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyeti olanların kullanıp kullanmadıklarını tespit etmek.
- Vergi Usul Kanununa göre tutulması gereken defterlerin ve düzenlenmesi gereken belgelerin kontrolünü yapmak ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespiti halinde bunları almak.
- Taşıtları durdurmak ve bu taşıtlarda Vergi Usul Kanununa göre bulunması gereken vesikaların kontrolünü yapmak, belgelerin ibraz edilmesine kadar taşıtları trafikten alıkoymak.

Kanunun 127. Maddesinde ayrıca sayılan söz konusu yetkiler çerçevesinde yapılan denetim faaliyetleri uygulamada, “yaygın ve yoğun vergi denetimi” olarak adlandırılmakta olup günümüzde sıklıkla uygulanmaktadır (Somuncu, 2014: 148).

1.6.3.2. Vergi İncelemesi

Vergi Usul Kanunu 134. maddesinde vergi incelemesi; “*vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*” olarak açıklanmıştır. Maddenin devamında; “*incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikini de teşmil edebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiğı ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.*” düzenlemesi yer almaktadır.

Kanuni tanımdan anlaşılacağı üzere vergi incelemesi mükelleflerin vergisel iş ve işlemleri üzerinde derinlemesine, detaylı bir denetim faaliyetidir. Çeşitli kaynaklarda vergi revizyonu olarak da adlandırılan vergi incelemeleri mükelleflerin yasal defter ve belgelerinin incelenmesiyle sınırlı olmayıp muhasebe dışı envanter elemanlarının da araştırıldığı bir denetim türüdür.

Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar “*Vergi müfettişleri Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*” şeklinde sayılmıştır.

Vergi denetim türleri içerisinde geniş kapsam ve yetkiler içeren vergi incelemelerinin hukuki güvenlik ve öngörülebilirliğinin sağlanmasına yönelik olarak Vergi Usul Kanununun 141. maddesinde bazı usul düzenlemelerine yer verilmiştir. İncelemeyi yapmaya yetkili olanların bu kurallara uymaları zorunludur.

- İncelemeye tabi olana inceleme mevzusu işe başlamadan evvel açık olarak izah edilmelidir.

- Vergi incelemesine başlanıldığı hususunun bir tutanağına bağlanarak bir örneğinin nezdinde vergi incelemesi yapılanaya verilmesi, ayrıca tutanağın bir örneğinin bağlı olunan birime diğer örneğinin ilgili vergi dairesine gönderilmesi gereklidir.

- Nezdinde inceleme yapılanın onayı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılmamalı veya devam ettirilmemelidir.

- İnceleme bitince bunun yapıldığını gösteren bir vesikanın nezdinde inceleme yapılana verilmesi gerekmektedir.

- Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararı, Yönetmelik, Genel Tebliğ ve Sirkülere aykırı vergi inceleme raporu tanzim edilemez.

- İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, Katma Değer Vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemelerin bitirilmesi gerekmektedir.

1.6.3.3. Arama

Vergi Usul Kanununda belirtilen istisnai şartın gerçekleşmesi halinde vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkarılması maksadıyla vergi incelemesi sırasında vergisel bir arama işlemi yapılabilir. Vergi Usul Kanununun 142. maddesinde; *“ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.”* düzenlemesi yer almaktadır. Maddenin devamında aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesinin arama işlemi için şart olduğu belirtilmiştir.

Vergisel arama denetimleriyle ilgili olarak Vergi Usul Kanununda arama yapılabilecek haller ve aramanın koşullarıyla ilgili açıklamalara yer verilmiş ancak arama eyleminin içeriğine ilişkin detaylı bir tanımlama yapılmamıştır. Çeşitli kaynaklarda olağan üstü vergi incelemesi (Kızılot, 1994: 1335) olarak tanımlanan bu denetim yolunda genel amacın vergi kaçırıldığına kanıt teşkil eden defter ve belgelere el konularak sonucun bir denetim raporu ile açıklanması olduğu söylenebilir.

Arama denetimlerinde uyulması gereken kurallar Vergi Usul Kanununda aşağıdaki şekilde açıklanmıştır⁹.

- Arama yapılan hallerde inceleme hızlı ve diğer işlerden önce yapılır.
- İnceleme sırasında vergi ile ilgili olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine iade edilmelidir.

⁹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 144 - 145

- Mükellef ilgili memur huzurunda defter ve belgeleri üzerinde inceleme yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.

- Defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerine ilişkin vergisel ödevleri kaldırmaz. Mükellef beyanname vermek için ihtiyaç duyduğu bilgileri defter ve vesikalarından temin edebilir.

- Defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı günden itibaren vergi beyannamelerinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu tarihin sonundan başlar.

- Arama neticesinde alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla iade edilir.

1.6.3.4. Bilgi Toplama

Beyana dayalı vergilendirme sisteminde vergisel işlemlerin sürekli ve eksiksiz olarak gerçekleştirilebilmesi mükellefiyet durumları ile ilgili sağlıklı ve sürekli bir bilgi akışıyla mümkündür. Vergi Usul Kanununun 148. maddesinde “*kamu idareleri ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflere muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar*” düzenlemesi yer almaktadır.

Kanununun 148. maddesinde yer alan düzenleme vergi denetim sürecinde ihtiyaç hasıl olan bilgilerin temin edilmesi maksadıyla ilgili idarelere düzenlenecek yazılara karşı bilgi vermektan imtina edilemeyeceğini göstermektedir. Ancak bu durumun istisnasını oluşturan özellikli durumlar kanununun ilgili maddelerinde aşağıdaki gibi özetlenmiştir¹⁰.

- Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet,

- Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevine ilişkin bilgiler istenemez.

- Avukatlardan kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla haberdar oldukları bilgi ve hususların bildirilmesi istenemez. Bu yasak müvekkil adları ile

¹⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 151

vekalet ücretleri ve giderlerinin yanı sıra avukatlık sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla bilgi sahibi oldukları hususları kapsamaz.

- Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88. Maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez.



İKİNCİ BÖLÜM

2. İNDİRİMLİ ÖTV UYGULAMASINDA YASAL UYGUNLUK KRİTERLERİ

2.1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ TANIMI

Vergi; kamu harcamalarını karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişilerin ödeme güçleri üzerinden, yasalar çerçevesinde, cebri ve karşılıksız olarak alınan parasal değerler olarak tanımlanmaktadır (Pınar, 2007: 39). Türk Vergi Sistemi; gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler “dolaysız vergiler” olarak ifade edilirken mal ve hizmetler ile ekonomik ve hukuksal işlemler üzerinden alınan vergiler “dolaylı vergiler” olarak sınıflandırılmaktadır. Dolaylı vergiler; mükellefler tarafından ödenen verginin fiyat mekanizması aracılığıyla kısmen veya tamamen üçüncü şahıslara aktarılabilen vergilerdir. Türk Vergi sistemindeki başlıca dolaylı vergiler Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisidir.

Avrupa Birliği müktesebatına uyum adımları doğrultusunda 12 Haziran 2002 tarihli 24783 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4760 sayılı “Özel Tüketim Vergisi Kanunu” ile hali hazırda yürürlükte bulunan 16 adet vergi harç ve fon yürürlükten kaldırılarak verginin konusuna giren işlemler üzerinde basitleştirici bir vergileme sistemi benimsenmiştir (Akdağ, 2015: 15).

2.1.1. Verginin Konusu

4760 sayılı ÖTV Kanununun 1. maddesinde verginin konusu şu şekilde açıklanmıştır.

“Bu kanuna ekli;

- a) *I sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,*
- b) *II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı,*
- c) *II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayan ile III ve IV sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,*

d) I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayedeye yoluyla satışı, Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir....”

ÖTV Kanunu uygulamasında az sayıda mal grubu verginin kapsamına alınarak vergilendirmede basitleştirici bir yapı sağlanmaya çalışılmıştır. Verginin konusuna giren mallar nitelikleri itibariyle listeler halinde belirlenerek kanunun sistematığı bu listeler üzerinden oluşturulmuştur. Kanuna ekli I, II, III ve IV sayılı listelerde yer alan mallar konuları itibariyle tablodaki gibidir.

Tablo 3: ÖTV Kanununa ekli listeler ve muhteviyatları

I Sayılı Liste	II Sayılı Liste	III Sayılı Liste	IV Sayılı Liste
Akaryakıt ve türevleri, Petrol Gazları ve Hidrokarbonlar, Çözücüler, Baz Yağlar ve Yağlama Yağları	Binek Otomobiller Otobüs ve Minibüsler Motosikletler, Yolcu ve gezinti gemileri, Eşya taşımaya mahsus motorlu araçlar, Çekiciler, Eğlence ve spor amaçlı deniz taşıtları, Hava taşıtları	Meyve suları ve Gazozlar, Alkollü içecekler, Tütün ürünleri	Kişisel bakım ürünleri, Poşetlenerek satılan basılı yayınlar, Cam seramiğinden eşyalar, Beyaz eşyalar, Müzik çalarlar, İletişim cihazları

ÖTV Kanununa ekli listelere dahil edilen mallar “Türk Gümrük Tarife Cetvelinde” yer alan “Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon Numaraları” itibariyle tespit edilmektedir. İthal edilen veya yurt içinde imal edilen herhangi bir malın I sayılı liste kapsamında ÖTV’ye tabi olup olmadığının değerlendirilebilmesi için o mala ait G.T.İ.P. numarasının tespit edilmesi gerekmektedir¹¹. Mükellef tarafından G.T.İ.P. numarası tespit ettirilen mallar eğer liste kapsamında değilse vergiye tabi tutulmaz. G.T.İ.P. numaralarında ÖTV Kanunu dışında yapılacak değişiklikler kanunun 1. maddesinin 2 numaralı fıkrası uyarınca ÖTV Kanununun uygulamasında hüküm ifade etmemektedir.

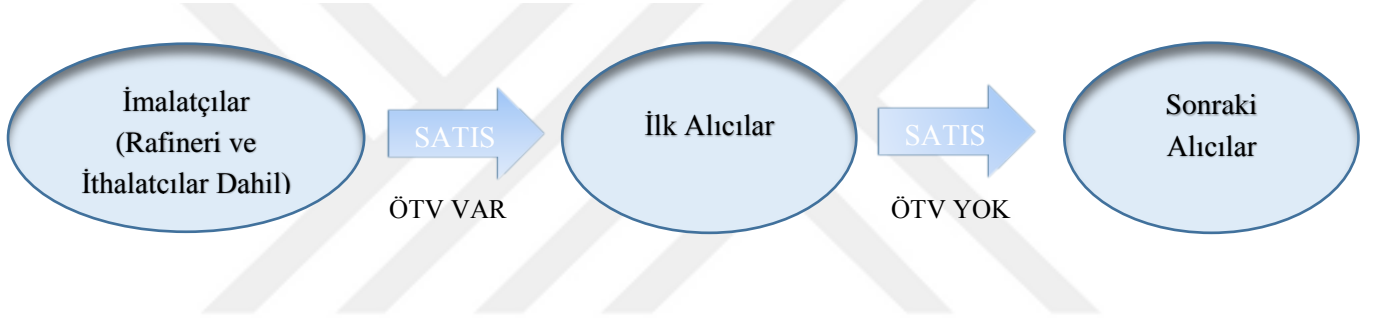
ÖTV Kanununun 1. maddesinde I sayılı listede yer alan mallar için verginin konusu; ithalatçı veya rafinerileri dahil söz konusu malların imal edenler tarafından

¹¹ **G.T.İ.P.** Numarası: Dünya Gümrük Örgütü’nün standart hale getirdiği armonize sistemden alınan ve tüm dünyada ürünlerin tanımlanması ve sınıflandırılması için kullanılan 12 haneli bir koddur. Kodun ilk 6 hanesi armonize sistem tarafından belirlenir ve ülkeler tarafından herhangi bir değişiklik yapılmasına izin verilmez, sonraki 2 haneyle beraber ilk 8 hane aynı bölgedeki ülkeler için (örneğin Tüm Avrupa Birliği üyesi ülkeler ve Türkiye’de) ortaktır. Sonraki 2 hane hangi ulusa ait olduğunu gösterirken son kalan iki haneyle beraber ürünün tam istatistik kodu belirlenir. (www.gumruk.com.tr 09.11.2020 tarihli erişim)

teslim edilmesi olarak belirlenmiş, söz konusu malların ithal edilmesi verginin konusu dışında bırakılmıştır. Düzenlemeye göre listede yer alan malların vergilendirilmesinde ilk teslimler verginin konusuna dahil edilmiş, müteakip teslimler ise verginin konusu dışında bırakılarak tek aşamalı bir vergilendirme modeli uygulanmıştır. Kanunun 2. maddesinin “e” bendinde teslim; “*bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi*” olarak açıklanmıştır.

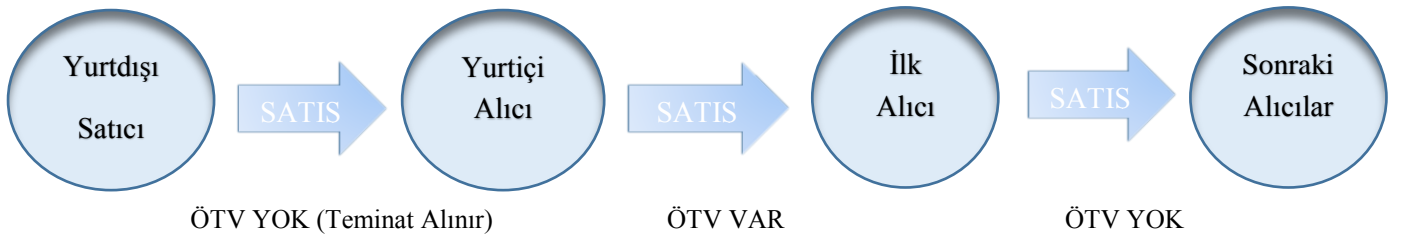
Kanuna ekli I sayılı listeye dahil olan malların yurtiçi satın alımlarında geçerli ÖTV uygulaması şematik olarak aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

Şekil 2: Yurtiçi Satın Almalarda ÖTV Uygulaması



Kanuna ekli I sayılı listeye dahil olan malların ithal edilmesinde geçerli olan ÖTV uygulaması şematik olarak aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

Şekil 3: Yurtdışı Satın Almalarda ÖTV Uygulaması



Kanunun 1. maddesinde belirtildiği üzere I sayılı listede yer alan malların ithal edilmesi verginin konusu dışında bırakılmıştır. Ancak kanunun 16. maddesinin 4. fıkrasında belirtildiği üzere; türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esasları Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmek suretiyle “teminat” alınmaktadır¹². ÖTV I sayılı liste Uygulama Genel Tebliğinde açıklandığı üzere; listede yer alan malların ithalinde

¹² 03.03.2020 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği V-A/1

ÖTV'ye ilişkin olduğu bildirilen TL cinsi nakdi teminat veya banka teminat mektubunun Gümrük idaresine verilmesi gerekmekte olup söz konusu teminatlar verilmediği sürece gümrükleme işlemi yapılmaması uygun görülmüştür.

2.1.2. Vergiyi Doğuran Olay ve Mükellefiyet

Vergi doğuran olan kavramı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19. maddesinde; *“vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.”* şeklinde açıklanmıştır. ÖTV uygulamasında vergi doğuran olaylar Kanunun 3. maddesinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

“Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı,

- a) Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,*
- b) Kısım kısım mal teslim edilmesi mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısmın teslimi,*
- c) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi,*
- d) İthalatta 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.*

Bu kanuna ekli I sayılı listede yer alan malların 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uyarınca el konulan veya 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinden Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından belirlenen zorunlu standartlara uymayanlarının rafinerilere teslim edilmesi halinde vergiyi doğuran olay bu malların rafineriler tarafından tesliminde gerçekleşir ve verginin mükellefi bu teslimi gerçekleştirilenlerdir.”

Mükellef ve vergi sorumlusu kavramları Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde *“mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine*

karşı muhatap olan kişidir” şeklinde açıklanmıştır. ÖTV kanununun uygulamasında mükellef ve vergi sorumlularına ait belirlemeler aşağıdaki gibidir.

1. *Özel Tüketim Vergisinin mükellefi, bu kanuna ekli;*

a) *I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,*

b) *II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanılmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.*

3. *Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.*

4. *Fiili veya kaydi envanter sırasında bu kanuna ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde belgesiz mal bulunduran mükelleflere, bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Tarh edilecek özel tüketim vergisi asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamaz. Bu tarihyata vergi ziyat cezası uygulanır.*

Ancak belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde ayrıca alıcıdan özel tüketim vergisi ve buna ilişkin ceza aranmaz.”

Özel Tüketim Vergisi kanununa ekli I sayılı listedeki mallar için vergi mükellefiyeti bu mallara ilişkin üretim faaliyetlerine başlanmasından önce ÖTV yönünden bağlı olunacak vergi dairesine tesis ettirilir. Ancak daha önce ÖTV mükellefiyeti bulunmayanların söz konusu malları ithal etmeleri halinde, Kanununun 16. maddesinin 4. fıkrasına göre Gümrük İdaresine teminat verilmesi gerektiğinden, bu

mallara ilişkin ÖTV mükellefiyeti en geç ithal tarihinde ÖTV yönünden bağlı olunacak vergi dairesine tesis ettirilmelidir¹³.

2.1.3. Verginin Matrahı ve Oranı

ÖTV Kanunu uygulamasında maktu ve nispi olmak üzere iki tür vergileme kriteri belirlenmiştir. Kanununun 11. maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği üzere maktu olarak belirlenecek vergi tutarları; kilogram, litre, metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak; kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilmektedir.

Özel Tüketim Vergisi matrahı kanuna ekli II, III (tütün mamulleri hariç) ve IV sayılı listedeki malların ithalinde, ilk iktisabında veya teslimlerinde KDV matrahını oluşturan unsurlardan oluşmaktadır. Kanuna eki I sayılı listedeki mallar içinse maktu vergileme ölçütleri getirilmiş olup örnek bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 4: I Sayılı Listenin B Cetvelinde Yer Alan Mallar ve Maktu Vergileme Ölçütleri

G.T.İ.P. NO	MAL İSMİ	VERGİ TUTARI (TL)	BİRİMİ
2707.10.00.00.00	Benzol (Benzen)	2,4985	Kilogram
2707.20.00.00.00	Toluol (Toluen)	2,4985	Kilogram
2707.30.00.00.00	Ksilol (Ksilen)	2,4985	Kilogram
2707.50.00.00.11	Solvent nafta (Çözücü nafta)	2,4985	Kilogram
2710.12.21.00.00	White spirit	2,4985	Kilogram
2901.10.00.90.13	Pentan	2,4985	Kilogram
2710.19.83.00.00	Hidrolik Yağları	1,5007	Kilogram
2710.19.99.00.11	Spindle Oil, Light Neutral, Heavy Neutral, Bright Stock	1,5007	Kilogram
2710.19.25.00.11	Gazyağı	1,1367	Litre

ÖTV Kanunu 12. maddesinin 1. fıkrasında ÖTV oranı ve tutarına ilişkin olarak “Özel tüketim vergisi bu kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılıklarında gösterilen tutar ve / veya oranlarda alınır” düzenlemesi yer almaktadır. Yukarıda belirtildiği üzere I sayılı liste yer alan mallar üzerinden hesaplanacak ÖTV tutarları maktu vergileme ölçütleriyle belirlenmiştir. Ayrıca Kanununun 12. maddesinin 2. fıkrası uyarınca belirlenen ölçüler üzerinde her bir mal itibarıyla en yüksek tutarın yarısına kadar artırmaya ve sifıra kadar indirmeye, ayrıca bu sınırlar içerisinde mal cins ve

¹³ 05.03.2015 tarihli Resmi Gazetede Yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği

sınıflarına göre farklı vergi tutarları tespit etmeye 700 sayılı KHK'nın 143. Maddesi uyarınca Cumhurbaşkanlığı yetkili kılınmıştır.

2.1.4. Verginin Beyanı ve Ödenmesi

I sayılı listede yer alan mallarla ilgili olarak ÖTV beyanı ve ödenmesine ilişkin Kanununun 14. maddesinde yer alan bazı düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

“... Özel Tüketim Vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur.... Vergilendirme dönemi; bu kanuna ekli I sayılı listedeki mallar için her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem...

Beyanname I sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.”

ÖTV mükellefleri bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi bu dönemlerle ilgili olarak beyanname vermek zorundadır. Ancak müzayede suretiyle satış yapanlar, kendilerine ÖTV kanununun 4. maddesi uyarınca vergi sorumluluğu yüklenenler ile faal mükellefiyeti bulunmayanlardan kanununun 13. maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca mükellefiyet tesis ettirilenlerin, vergiye tabi işlemlerinin bulunmadığı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak beyanname verme zorunlulukları bulunmamaktadır¹⁴.

Özel Tüketim Vergisi mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunmakta olup I sayılı listedeki malların ithalatta vergilendirilmesi durumunda ÖTV ilgili gümrük idaresince hesaplanarak gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname ve diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe veya kanuni temsilcisine tebliğ edilir. Ayrıca I sayılı listedeki malların ithali dolayısıyla ÖTV mükellefiyeti tesis ettirenlerin her bir gümrük beyannamesi kapsamında ithal ettikleri mal miktarının kanunda belirtilen ölçütlere göre “1 KG” veya “1 LT” kadar olmaları halinde malların ithalatçılara teslim edildiği tarihe kadarki vergilendirme dönemleri için beyanname verme zorunluluğu bulunmayıp sadece teslimlerin gerçekleştiği vergilendirme dönemleri için beyanname verilmesi zorunludur.

¹⁴ 05.03.2015 tarihli Resmi Gazetede Yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği IV-B/1

ÖTV Kanuna ekli I sayılı listedeki mallara ait 1 ve 6 numaralı ÖTV beyannamesi, vergilendirme dönemini izleyen 10. gün akşamına kadar KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine verilir. Elektronik ortamda veya kağıt ortamda verilen beyannamelerde vergi tutarı dışında G.T.İ.P. numaraları ve mal ölçü birimleri ile açıklama ve eklerdeki bilgileri doğru olarak beyan etmeyen mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca usulsüzlük cezaları uygulanmaktadır¹⁵.

Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler I sayılı listeye ilişkin ÖTV'yi beyanname verme süresi içinde öderler. I sayılı listede yer alan malların ithalatta vergilendirilmesi durumunda ÖTV ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu vergi ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir.

2.2. ENDÜSTRİYEL İMALATTA KULLANILAN ÖTV'YE TABİ HAMMADDELER

ÖTV Kanununa ekli I sayılı listede yer alan ürünler başta kimya, petro-kimya ve ilaç sanayileri olmak üzere endüstriyel imalatlarda kullanılan önemli hammaddelerden oluşmaktadır. I sayılı listenin A cetvelinde; benzin, motorin, jet yakıtı, fuel oil gibi akaryakıt ürünleri ile doğalgazlar ve bu mallara ikame edilmesi mümkün olan türev ürünler yer almaktadır. Listenin B cetveli ise genel olarak çözücü ve akışkanlık düzenleyici kimyasallardan olan solvent ve benzeri ürünler, madeni yağlar ve müstahzarlar ile bunların türevlerinden oluşmaktadır.

2.2.1. Çözücüler

Solvent grubu olarak tanımlanan bu kimyasallar; sıvı, katı ve gaz haldeki maddeleri çözen organik veya inorganik haldeki sıvılardır¹⁶. Başta boya sektörü olmak üzere tekstil, kauçuk ve kağıt sanayisinden kullanılan bu kimyasallar dahil oldukları mamulün viskozitelerini ayarlamak amacıyla kalın haldeki reçine maddeleri çözme

¹⁵05.03.2015 tarihli Resmi Gazetede Yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği

¹⁶ http://www.isgum.gov.tr/rsm/file/isgdoc/IG5-boya_sektorunde_solvent_kullanimi.22.06.2020 tarihli erişim

ve akışkanlıklarını düzenlemenin yanı sıra metallerin yağlı maddelerden ayrıştırılması gibi işlevleri yerine getirerek nihai mamule sürülebilme veya püskürtülebilme özelliği kazandırır.

Solvent nafta olarak tanımlanan çözücü grubu boya endüstrisinin yanı sıra tarımsal ilaç ve endüstriyel temizlik sanayisinde de kullanılmaktadır. Yine bu listede yer alan “benzen” ve “ksilen” kimyasalları sentetik deterjan, baskı, kauçuk ve deri imalatı sektöründe imalat girdisi olarak sıkça kullanılmaktadır.

I sayılı listenin B cetvelinde yer alan bir diğer hammadde ise endüstriyel imalatta boya tineri olarak bilinen “White Sprit” isimli kimyasal üründür. Ürün petrol türevidir ve boya tineri olarak sentetik boya inceltici ve hafif çözücü olarak kullanılmakla birlikte endüstriyel takım tezgah ve parçalarının temizliği ve makine yağlama işlemlerinde kullanılmaktadır.

2.2.2. Baz Yağlar ve Müstahzarlar

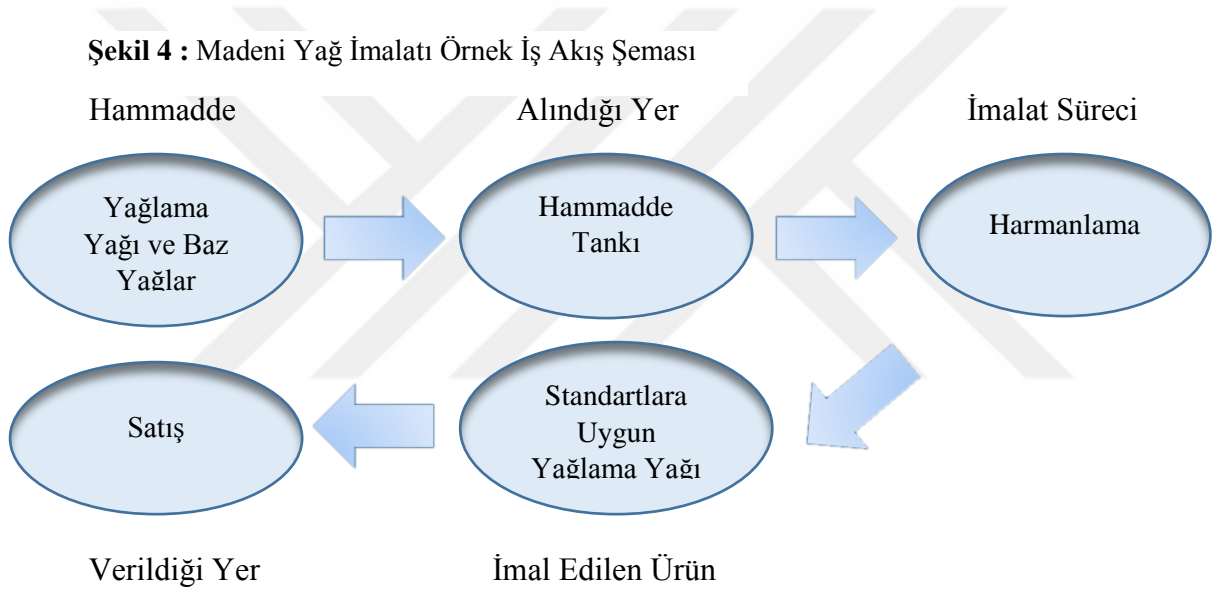
Madeni yağlar endüstriyel parçalarda kullanıma bağlı sürtünmeler neticesinde ortaya çıkan direnç ve yıpranmaların önüne geçmek için birbirine temas eden parçalar arasında koruyucu tabaka oluşturarak, katı cisimler arasındaki hareketleri kolaylaştırmak amacıyla kullanılmaktadır. Madeni yağ imalatının temel girdisini “baz yağlar” oluşturur. Viskozite derecelerine göre baz yağlar; sentetik, aromatik ve alifatik ürünler olarak sınıflandırılmaktadır. Baz yağlara aşınma, köpüklenme ve oksitlenme önleyici çeşitli katkıları ilave edilerek madeni yağ imalatı gerçekleştirilmektedir¹⁷.

ÖTV Kanununa ekli I sayılı listenin B cetvelinde yer alan yağlama müstahzarları ise hidrolik yağlar ve sıvı parafin gibi ürünlerden oluşmaktadır. Bu ürünler de yine mekanizmaları sürtünme dirençlerine karşı koruyan, mekanizmalar arasında hareket aktarımını sağlayan ve ürünlerin akışkanlıklarını düzenleyen baz yağlar olup başta boya imalatı olmak üzere çeşitli endüstrilerde temel girdi malzemesi olarak kullanılmaktadır.

¹⁷ Türk Mühendis ve Mimarlar Odası Birliği Kimya Mühendisleri Odası/Madeni Yağlar Hakkında Bilgi Notları / Ankara/ 05.09.2015

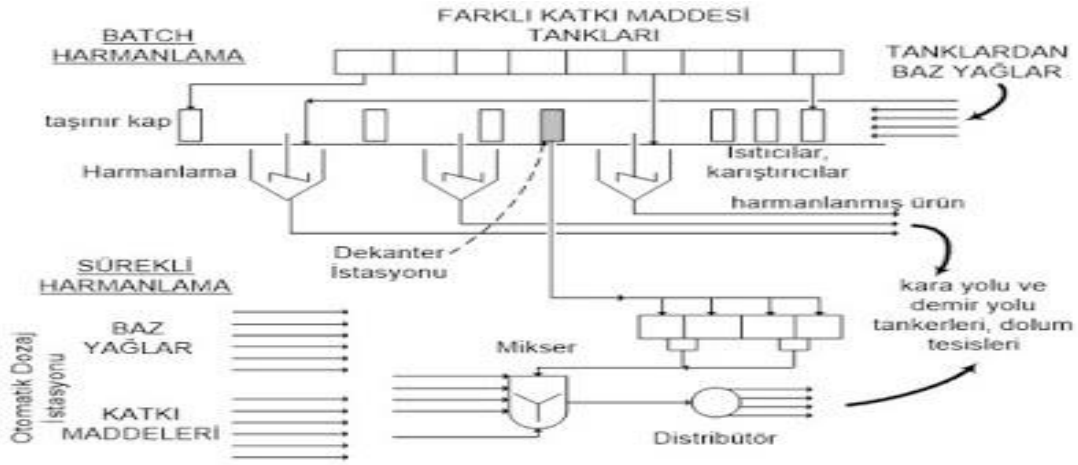
2.2.3. Akışkan Hammaddelerin Kullanıldığı İmalat Yöntem ve Araçları

Önceki bölümlerde sayılan “solvent” ve “baz yağlar” gibi ÖTV’ye tabi hammaddelerin kullanıldığı katkı maddeli petrol türevleri ve yağlama yağları imalatı genel olarak harmanlama ve karıştırma metotları kullanılarak üretilmektedir (Beşergil, 2009:221). Harmanlama; istenilen özelliklerdeki ürünleri elde etmek için çok sayıda sıvının fiziksel olarak karıştırılması olup bu kimyasallar bir “manifold” sistemi aracılığıyla veya “in-line” boru hattında harmanlanabileceği gibi tank ve kaplarda “batch – yığın” harmanlaması yöntemiyle imal edilebilir. Yağlama yağına ait örnek bir imalat süreci aşağıdaki gibidir.



Yağlama yağı üretim prosesinde kullanılan harmanlama otomasyonuna ait örnek bir görünüm aşağıdaki gibidir.

Şekil 5: Harmanlama Metodu Örnek Süreci



Kaynak: Beşergil, 2009: 223

İmalatçı işletmelerin mevcut makine parkı ve iş gücü baz alınarak bir yıl süresince kaç birimlik imalat yapabileceklerinin ortaya konulduğu hesaplamalar “kapasite raporları” üzerinde tespit edilmektedir. Madeni yağ imalatı gerçekleştiren bir işletmenin örnek bir kapasite raporunda işletmede bulunması gereken makine ve teçhizat bilgileri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir¹⁸:

Hammadde ve Mamul Tankları: Madeni yağ imalat tesisinde bulunan dökme hammadde ve mamullerin stoklandığı tanklardır. Kapasite hesaplamalarında ölçü birimi olarak metreküp kullanılır ve yapılan tetkiklerde söz konusu tankların taban ölçüleri ve yükseklikleri fiilen tespit edilerek kapasiteleri hesaplanır.

Harmanlama Kazanları: Hammaddelerin harmanlandığı metal tanklardır. Hesaplama ölçütü olarak metreküp kullanılır ve uzmanlarca yapılan tetkiklerde tank taban ölçüleri ve yükseklikleri fiilen tespit edilerek kapasiteleri hesaplanır. Ayrıca bu tanklarda ürünleri karıştırabilecek bir karıştırma ve ısıtma teçhizatları bulunmalı, topraklanmalarının yapılmış olması gerekmektedir.

Dolum Makineleri ve Pompalar: Çeşitli hacimlerde ambalajlama yapabilen otomatik veya yarı otomatik ekipmanlar olup her türlü güçte sirkülasyon yapmaya elverişli olmaları gerekmektedir.

¹⁸ Türk Mühendis ve Mimarlar Odası Birliği Kimya Mühendisleri Odası/Madeni Yağlar Hakkında Bilgi Notları / Ankara/ 05.09.2015

Borulama Sistemleri: Hammadde ve mamul tankları ile harmanlama ve dolum makineleri arasında bulunması gereken paralel veya seri bağlantılı sistemlerdir.

Son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmeler sayesinde endüstriyel üretim yöntemlerinde ve donanım araçlarında ortaya çıkan köklü değişiklikler işletmelerde üretim bölümlerinin öneminin daha da artırmıştır (Demir ve Gümüšođlu, 2009: 4). Endüstri 4.0 kavramı içinde ele alınan bu gelişmelerden birisi de tüketicilerin değişen ihtiyaçlarına anında uyum sağlayan esnek üretim süreçlerinin sürekli izlendiği ve koordine edildiği “siber fiziksel” sistemlerdir. Fiziksel üretim süreçlerinin monitörler üzerinden yönetilmesini sağlayan bu sistemler fiziksel süreçlerden alınan üretim verilerinin eş zamanlı olarak izlenmesine ve kontrol edilmesine imkan sağlamaktadır (Alçın, 2016: 20).

2.3. İNDİRİMLİ ÖTV UYGULAMASI

Vergilerin ekonomik birimler üzerindeki etkilerini çeşitli açılardan ele almak mümkün olup bunlardan birisi de sosyo-ekonomik hedeflere ulaşabilmek için uygulanan ve literatürde vergi harcamaması olarak bilinen; indirim, muafiyet, istisna ve vergi iadesi gibi düzenlemelerdir (Didinmez, 2018: 45). Söz konusu düzenlemeler sayesinde vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükü azaltılarak istenilen mali ve sosyal hedeflere ulaşılması amaçlanmaktadır. Bu çerçevede uygulanan vergi iadesi; mükelleflere kendilerinden daha önce alınmış olan vergilerin yasal düzenlemeler uyarınca kısmen veya tamamen iade edilmesidir.

ÖTV Kanunu yönünden bakıldığında kanun koyucu tarafından mali ve sosyal hedefler doğrultusunda mükellefler üzerindeki vergi yükünü azaltmaya yönelik uygulamalardan birisi de ÖTV kanununun 12. maddesinin 4 nolu fıkrasında verilen yetkiye istinaden yayımlanan 2012 / 3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulamaya konulan “İndirimli Özel Tüketim Vergisi” uygulamasıdır. Bu uygulamada ilgili Bakanlar Kurulu Kararınının 1, 2 ve 3 nolu maddelerinde belirtilen her bir durum için vergi oranlarında farklılaştırmaya gidilerek ortaya çıkan vergi farklarının belirlenen yasal koşullara riayet edilmesi halinde mükelleflere iade edilmesine imkan tanımaktadır.

ÖTV Kanununun 12. maddesinin 4 nolu fıkrasında yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

“ I sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarının, bu maddenin 2 numaralı fıkrasının a bendi uyarınca (700 sayılı KHK'nın 143. Maddesi ile değişen ibare; yürürlük 09.07.2018) Cumhurbaşkanı tarafından farklı tespit edilmesi halinde; Maliye Bakanlığı vergi farklılaştırmasını, verginin mükellefe veya vergiye tabi işlemlere taraf olanlara vergi iadesi yöntemi ile uygulamaya, teminat istemeye, bu teminatın türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esaslar ile verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. ”

Bilindiği üzere ÖTV kanununa ekli I sayılı listedeki malların önemli bir bölümü çok sayıda endüstriyel imalat sürecinde hammadde olarak kullanılmaktadır. Ayrıca I sayılı listenin B cetvelindeki malların doğrudan veya dolaylı olarak akaryakıt ve benzeri ürünler yerine kullanılabilmesi bu listedeki mallar için uygulanacak vergi oranlarının belirlenmesini önemli bir hale getirmiştir.

ÖTV Kanununa ekli I sayılı listenin A cetveli akaryakıt ürünlerinden, B cetveli ise endüstriyel imalatlarda kullanılan çözücü ve baz yağlardan oluşmaktadır. Ancak, akaryakıt harici ürünlerden oluşan B cetvelindeki bu ürünler doğrudan veya çeşitli kimyevi maddelerle karıştırılarak A cetvelinde yer alan akaryakıt ürünlerinin yerine kullanılabilir. Bu durum maliyet farklarına ve haksız rekabete yol açmakla birlikte önemli güvenlik risklerini beraberinde getirmektedir¹⁹. Söz konusu durumun önüne geçmek amacıyla B cetvelinde yer alan ürünlerde ÖTV'nin konusuna dahil edilerek maktu vergi tutarları A cetvelinde yer alan ürünlere yakın olarak belirlenmiştir. Ancak bu durum bu ürünlerin kullanıldığı imalat sektörünün katlandığı vergi yükünün artmasına yol açmıştır. Sanayi kesiminin üzerindeki vergi yükünün azaltılması amacıyla indirimli ÖTV uygulamasına geçilerek mükelleflere vergi iadesi imkanı sağlanmıştır (Uyar, 2014: 75).

İndirimli ÖTV uygulaması kapsamında mükelleflerin yapacakları iade taleplerine ait açıklamalara ÖTV I sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde yer

¹⁹ Farklı sanayi kollarında girdi olarak kullanılan madeni yağların fiyat ve vergisel avantajları dolayısıyla ilave ürünlerle karıştırılarak motorin yerine kullanımı halk arasında “on numara yağ” olarak tabir edilmektedir. Çeşitli maddelerin karıştırılması suretiyle elde edilen bu ürünün kullanımı, önemli miktarda vergi kayıplarına neden olduğu gibi, çevre güvenliği ve insan sağlığı için de ciddi tehlike arz etmektedir. (Koşar, 2015:s.73)

verilmiştir. İade talebinde bulunan mükellefler için başlayacak süreç bir dış denetim faaliyeti olan vergi inceleme raporları neticesine bağlı olarak neticelenmektedir. Bu durum 2012 / 3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1, 2 ve 3 nolu maddelerinde tanımlı faaliyetleri icra eden işletmelerin bu faaliyetleri üzerinde kamusal dış denetim faaliyetinin icra edileceği anlamına gelmektedir. Söz konusu kararnamenin ilgili maddelerinde açıklanan imalat süreçlerine ait bilgiler aşağıda alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

2.3.1. Liste Dışı İmalat İşleri

2012 / 3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinde ÖTV Kanununa ekli I sayılı listenin B cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, I sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması durumunda imalatta kullanılan mallar için G.T.İ.P. numaraları itibariyle karşılarında gösterilen oran ile daha önce uygulanan vergi tutarının çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarlarının esas alınacağı belirtilmiştir. Düzenlemeye göre söz konusu mallara daha önce uygulanan vergi tutarları ile bu mallar için indirimli olarak belirlenen oranlara göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki farklar mükelleflerce iade konusu yapılabilecektir²⁰.

Mükelleflerce yukarıda belirtilen düzenleme kapsamında iade talep edilebilecek ÖTV tutarı aşağıdaki şekilde tespit edilecektir.

Tablo 5: Liste dışı imalat işlerinde iade edilebilecek ÖTV Tutarının Hesaplanması

$$\text{İade Edilecek ÖTV Tutarı} = \left[\begin{array}{c} \text{Ödenen} \\ \text{Birim} \\ \text{ÖTV} \\ \text{Tutarı} \end{array} - \left(\begin{array}{c} \text{Ödenen Birim} \\ \text{ÖTV Tutarı} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{BKK} \\ \text{Kararında} \\ \text{Belirlenen} \\ \text{Oran} \end{array} \right) \right] \times \begin{array}{c} \text{İmalatta} \\ \text{Kullanılan} \\ \text{Hammadde} \\ \text{Miktarı} \end{array}$$

Kaynak: Uyar, 2014 : 75

2.3.2. Liste İçi İmalat İşleri

I sayılı listenin B cetvelinde yer alan malların ÖTV mükellefleri tarafından aynı cetvelde yer alan ve vergi tutarı daha düşük belirlenen ürünlerin imalinde kullanılmak üzere imalatçılara teslim edilmesinde, bu teslimlere istinaden ÖTV Kanununa ekli I

²⁰ 03.03.2020 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III-C/1.1.4.

sayılı listede yürürlükte bulunan vergi tutarları üzerinden hesaplanan vergi beyan edilerek ödenir. Uygulanan vergi tutarı ile imal edilen ürünün tabi olduğu vergi tutarları arasındaki fark ise mükellef tarafından iade konusu edilebilmektedir²¹. Mükellefler tarafından iade konusu edilebilecek ÖTV tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Tablo 6: Liste içi imalat işlerinde iade edilebilecek ÖTV Tutarının Hesaplanması

$$\text{İade Edilecek ÖTV Tutarı} = \left(\begin{array}{c} \text{Ödenen} \\ \text{Birim} \\ \text{ÖTV} \\ \text{Tutarı} \end{array} - \begin{array}{c} \text{İmal Edilip Satılan} \\ \text{Malın Birim ÖTV} \\ \text{Tutarı} \end{array} \right) \times \begin{array}{c} \text{İmalatta} \\ \text{Kullanılan} \\ \text{Hammadde} \\ \text{Miktarı} \end{array}$$

Kaynak: Uyar, 2014:75

2.3.3. Baz Yağların İhracata Konu Edilecek Madeni Yağ veya Müstahzar İmalinde Kullanılması

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekli kararın 3. Maddesinde ÖTV Kanununa ekli I sayılı listenin B cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen G.T.İ.P. numaraları yazılı baz yağların yine aynı maddede G.T.İ.P. numaraları ile yer alan malların imalinde kullanılması ve imal edilen malların aynı kanunun 5. Maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilmesi veya 8. Maddesinin 2 numaralı fıkrası uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilerek ihracatın gerçekleşmesi halinde ÖTV tutarının 0,5000 TL / KG uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre baz yağların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarı ile 0,0500 TL / KG arasındaki fark mükelleflerce iade konusu edilebilmektedir²². Mükellefler tarafından iade konusu edilebilecek ÖTV tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Tablo 7: Madeni Yağ İmalatında İade Edilebilecek ÖTV Tutarının Hesaplanması

$$\text{İade Edilecek ÖTV Tutarı} = \begin{array}{c} \text{Ödenen} \\ \text{Birim} \\ \text{ÖTV} \\ \text{Tutarı} \end{array} - 0,05 \text{ TL/Kg} \times \begin{array}{c} \text{İmalatta} \\ \text{Kullanılan} \\ \text{Hammadde} \\ \text{Miktarı} \end{array}$$

Kaynak: Uyar, 2014:75

²¹ 03.03.2020 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III-C/1.2.5.

²² 03.03.2020 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III-C/1.3.5.

2.4. UYGULAMA KAPSAMINDAKİ YASAL UYGUNLUK KRİTERLERİ

İndirimli ÖTV uygulaması kapsamında iade talebinde bulunacak mükelleflerin öncelikle Vergi Usul Kanununda yer alan genel usul düzenlemelerine riayet etmeleri gerekmektedir. Söz konusu düzenlemelere; kanuni belge düzeni ve kayıt nizamı, defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olarak düzenlenmesi ve gerçek durumu yansıtması, defter kayıtlarının söz konusu kanunun kayıt nizamı ile muhasebe ilkelerine uygun surette hazırlanması örnek verilebilir.

ÖTV iade talebinde bulunacak mükelleflerin genel usul düzenlemelerinin yanı sıra ÖTV I sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen özel kriterleri de sağlamaları gerekmektedir. Bu düzenlemelere örnek olarak mükelleflerin imalatçı vasfını taşımaları, imalat sürelerine uymaları, ÖTV'ye tabi hammaddelerin imal edilen ürünün bünyesine dahil edildiğini ispatlamaları ve iade talep edilebilecek süre şartlarını sağlamaları sayılabilir. Konuyla ilgili ÖTV I sayılı liste Uygulama Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar 2012 / 3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1, 2 ve 3 nolu maddelerinde yer verilen imalat işlerinin tamamını kapsayacak şekilde aşağıda alt başlıklar halinde özetlenmiştir.

2.4.1. Teslim Aşamasında Verginin Beyan Edilmiş Olması

ÖTV Kanununun 4. Maddesinde belirtildiği üzere verginin mükellefi; I sayılı listelerdeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yolu ile satışını gerçekleştirenlerdir. I sayılı listenin B cetvelindeki hammaddelerin; bu listeye tabi olmayan malların veya aynı listeye tabi olan ve vergi tutarı daha düşük olarak belirlenen malların imalinde kullanılmak üzere ÖTV mükellefleri tarafından imalatçılara teslim edilmesi halinde, verginin beyanı söz konusu hammaddeleri imal eden işletmelerce yapılmaktadır. İmalatçı işletmelere ÖTV'ye tabi hammaddeleri teslim eden mükellefler söz konusu beyan ödevlerini yerine getirmedikleri takdirde imalatçı işletmenin vergi iade talebi olumsuz sonuçlanacaktır.

I sayılı listenin B cetvelindeki ürünlerin ithal edilerek yurt içi imalatlarda da kullanılması mümkündür. Her ne kadar bu ürünlerin ithal edilmesi verginin konusuna girmese de bu şekilde temin edilen ürünlerle yapılan imalatlarda ÖTV'ye tabi olmayan ürünlerin imal edilmesi durumunda ithalat işlemi ÖTV Kanununun 2. Maddesinin 3

nolu fıkrasının c bendi uyarınca teslim kabul edilmektedir. Hammaddelerin ithalat yoluyla temin edilmesi durumunda ithalatçı işletmelerin bizzat verginin mükellefi olarak, yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde vergiyi beyan ederek ödemeleri gerekmektedir.

İthalatçı imalatçılar tarafından doğrudan ithal edilen B cetvelindeki malların bu kez aynı cetveldeki birim başına uygulanan maktu vergi tutarı daha düşük malların imalinde kullanılması ise ÖTV Kanununun 2. Maddesinin 3 numaralı fıkrasının a bendi uyarınca teslim sayılmaz. İthal sırasında gümrük idaresince alınan teminatlar gerçekleşecek dış denetim faaliyeti neticesinde hazırlanacak vergi inceleme raporları veya yeminli mali müşavir raporları neticesine göre yerine getirilecektir.

2.4.2. Hammaddelerin İmalatta Kullanılma Süresi

Liste içi ve liste dışı imalat işlerinde indirimli ÖTV uygulamasından yararlanabilmesi için yurt içi işletmelerden satın alınan girdi ürünlerinin satın alma tarihinden itibaren 12 ay içinde imalatta kullanılması gerekmektedir.

Madeni yağ ve yağlama müstahzarı imalatı işlerinde ise ÖTV mükelleflerinden satın alınan baz yağların satın alma tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde imalatta kullanılması ve nihai ürünlerin de aynı sürede ihraç edilmesi veya ihraç kaydıyla teslim edilmesi gerekmektedir. İhraç kaydıyla teslim edilen ürünlerin de yine aynı sürede ihraç edilmesi gerekmektedir.

2.4.3. İade Talep Edebilecek Mükellefler

İndirimli ÖTV düzenlemesinden sanayi sicil belgesini²³ haiz imalatçılar yararlanabilmektedir. Madeni yağ ve yağlama müstahzarı imalatı gerçekleştiren mükelleflerin ise ayrıca madeni yağ lisansına²⁴ sahip olmaları gerekmektedir.

²³ Sanayi sicil belgesi: 6948 sayılı sanayi sicil kanununun 2. Maddesi gereği sanayi işletmelerinin üretim faaliyetlerine başladıktan sonraki iki ay içinde Sanayi Sicil Bilgi Sistemine kayıt olmaları zorunludur ve bu sisteme kayıt yapılan her bir işletme adına sanayi sicil belgesi düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca bu belgeye her iki yılda bir vize yapılması gereklidir.

²⁴ Madeni yağ lisansı: 17.06.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliğinin 23. Maddesinde madeni yağ lisans sahiplerinin tesislerinde madeni yağ üretimi ile iştigal edebilecekleri, lisans talebinde lisansa konu tesise ait Üretim Yetkinlik Puanı en az % 50 olan Kapasite Raporunun Enerji Piyasası Düzenleme Kurumuna ibraz edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

İndirimli ÖTV düzenlemesi I sayılı listenin B cetvelindeki malları hammadde olarak kullanan mükelleflerin maliyetlerinin azaltılarak ulusal ve uluslararası alandaki rekabet güçlerinin desteklenmesi amaçlanmaktadır. Ancak bu uygulamadan Petrol Piyasası Kanununun 2. maddesinde yer alan ürünler ile bu ürünleri imal eden imalatçıların yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla akaryakıtta karıştırılması veya doğrudan akaryakıt olarak kullanılması mümkün olan diğer mamullerin imalatında girdi olarak kullanılan mallara ilişkin ödenen ÖTV için iade talep edilemez.

2.4.4. Hammaddelerin Nihai Mamulün Bünyesine Dahil Olması

İndirimli ÖTV uygulamasından yararlanılabilmesi için ÖTV'ye tabi hammaddelerin imal edilen nihai mamulün bünyesine dahil olması gerekmektedir. Liste içi imalat işlerinde girdi ürünlerinin sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılması işlemleri de mamulün bünyesine giren işlemlerden sayılır. Ancak temizlik, yağlama, test ve benzeri amaçlarla imal edilen ürününün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılan mallara ilişkin ödenen Özel Tüketim Vergisinin iadesi mümkün bulunmamaktadır.

2.4.5. İadesi Talep Edilecek Vergi Dairesi ve Talep Süresi

Liste dışı imalat işlerinde indirimli ÖTV uygulaması kapsamında yapılacak iade taleplerinin hammaddelerin satın alınma tarihlerini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanılmaları ve bu süre içinde KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesi müdürlüğüne talepte bulunulması gerekmektedir. 12. Ay içindeki kullanımlara isabet eden iade talepleri takip eden ay sonundan itibaren yapılabilir²⁵.

Liste içi imalat işlerinde ise liste içi nihai ürüne ait vergi beyan dönemini takip eden ay başından itibaren 6 ay içinde KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesi müdürlüğüne talepte bulunulması gerekmektedir. Bu süreler geçirildikten sonra iade talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır²⁶.

Madeni yağ ve yağlama müstahzarı imalat işlerinde satın alınan baz yağların satın alma tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde imalatta kullanılarak

²⁵ 03.03.2020 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III-C/1.1.5.

²⁶ 03.03.2020 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III-C/1.2.5.

imal edilen malların aynı sürede ihraç edilmesi halinde ihracatın gerçekleştiği, ihraç kaydıyla teslim edilmesi halinde ise ihracatın gerçekleştiği ayı takip eden ay başından itibaren 6 ay içinde iade talebinde bulunulması gerekmektedir²⁷.

İndirimli ÖTV düzenlemesi kapsamında 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1, 2, ve 3 nolu maddelerinde sayılan imalat işleri için belirlenen yasal uygunluk kriterlerine ait özet bilgilere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 8: İndirimli ÖTV Uygulaması Özeti

2012/3792 sayılı BKK Kararı Md.1	İmalat Süresi	İade Başvuru Süresi	İmal Edilen Malın Satılması	İthalat Durumu	İade İsteye Bilecekler
B Cetvelindeki Malların Liste Dışı Ürün İmalatında Kullanımı	Teslim / İthalat Tarihini İzleyen ay başından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanılmalı	İmalat Süresi ile aynı (12.ayda yapılan imalat için takip eden ayın sonuna kadar.	İade Talebi için Şart Değil	İthalat Aşamasında Gümrüğe Teminat Verilir İmalat Aşamasında Doğan ÖTV Beyan Edilerek Ödenir Teminat Çözümü Vergi İnceleme Raporuna İstinaden Sonuçların İade Talebinde Bulunulabilir	Sanayi Sicil Belgesine Haiz İmalatçılar ve imalatçı/ithalatçılar (PPK Md.2'de tanımlı madeni yağları imal edenler hariç)
2012/3792 sayılı BKK Kararı Md.2	İmalat Süresi	İade Başvuru Süresi	İmal Edilen Malın Satılması	İthalat Durumu	İade İsteye Bilecekler
B Cetvelindeki Malların Aynı Listedeki Ürünlerin İmalatında Kullanımı	Teslim / İthalat Tarihini İzleyen ay başından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanılmalı	İmal Edilen Malların Tesliminde Doğan ÖTV'nin Beyanını İzleyen Aybaşından itibaren 3 ay	İmal Edilen Malların Satışı Şart	İthalde Gümrüğe Teminat Verilir İmalat Aşamasında ÖTV Doğmaz İmal Edilen Malın Tesliminde Doğan ÖTV Beyan Edilerek Ödenir Teminat Vergi İnceleme Raporu İle Çözülür İade Yok	Sanayi Sicil Belgesine Haiz İmalatçılar ve imalatçı/ithalatçılar (PPK Md.2'de tanımlı madeni yağları imal edenler hariç)
2012/3792 sayılı BKK Kararı Md.3	İmalat Süresi	İade Başvuru Süresi	İmal Edilen Malın Satılması	İthalat Durumu	İade İsteye Bilecekler
Baz Yağların İhracata Konu Edilecek Madeini Yağ / Müstahzar İmalinde Kullanımı	Teslim / İthalat Tarihini İzleyen ay başından itibaren 3 ay içinde imalatta kullanılmalı ve ihraç edilmeli	İhracatın Gerçekleştiği Aybaşından itibaren 3 ay içinde	İhracatın Gerçekleşmesi Gerekir	İthalde Gümrüğe Teminat Verilir İmalat Aşamasında ÖTV Doğmaz İmal Edilen Malın Tesliminde Doğan ÖTV Beyan Edilerek Ödenir Teminat Vergi İnceleme Raporu İle Çözülür İade Yok	Sanayi Sicil Belgesi ve Madeni Yağ Lisansına Saip İmalatçılar

Kaynak: Uyar, 2014 : 83

²⁷ 03.03.2020 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III-C/1.3.5.

2.5. İADE VE TEMİNAT ÇÖZÜMÜ TALEPLERİNİN NETİCELENMESİ

İndirimli ÖTV uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler iade taleplerini nakden veya vergi borçları ve ferileri ile Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borçlarına mahsuben talep edebilmektedirler. Konuyla ilgili ÖTV I sayılı liste uygulama genel tebliğinde yer alan düzenlemeler aşağıda alt başlıklar halinde özetlenmiştir.

2.5.1. Mahsuben İade Talepleri

Mahsuben vergi iadesi, mükelleflerin kendilerinin veya ortaklık payı ile orantılı olarak; adi, kollektif ve komandit şirketlerde komandite ortaklarının, ithalat sırasında uygulananlar da dahil vergi borçları ve ferileri ile Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borçları için geçerlidir²⁸.

Mahsuben iade talepleri mükelleflerin internet vergi daireleri üzerinden KDV yönünden bağlı buldukları, KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesi müdürlüğüne verilecek standart iade talep dilekçesiyle elektronik ortamdan yapılmaktadır. Mükelleflerin iade talep dilekçelerinin ekinde yer alması gereken belgelere aşağıda Tablo 9’da yer verilmiştir.

Tablo 9: İade Talep Dosyasına Eklenmesi Gereken Belgeler

SIRA	BELGE ADI
1	Sanayi sicil belgesi
2	İadeye konu ÖTV’leri içeren malların alımlarına ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi
3	İmal edilen mallarda ne kadar iadeye konu ÖTV’ye tabi mal kullanılması gerektiğine ve zayi miktarına ilişkin ilgili kuruluşlardan alınan ekspertiz raporları
4	Ekspertiz raporlarına göre imalatta kullanılan miktarın uygunluğuna dair hesaplamaları içeren tablo
5	İmalatta kullanılan mal bilgilerini gösterir “2012/3792 sayılı BKK Kapsamındaki İmalatçılar İçin İmalatta Kullanılan Mal Bilgileri Tablosu
6	Liste dışı imalatlarda dönem başı stoku, dönem içi alışları, imalatta kullanılan miktarları ile dönem sonu stoklarını gösterir tablo
7	Liste dışı imalatlarda imal edilen malların iade talep edilen döneme ilişkin dönem başı stoku, dönem içi imalat, dönem içi satış ve dönem sonu stok bilgilerini gösterir tablo
8	Liste içi ve baz yağ imalatlarında imalatta kullanılan malların satın alma ve imalatta kullanma tarihleri ile kullanım miktarlarını gösterir tablo
9	Madeni yağ imalatlarında EPDK tarafından verilen madeni yağ lisansı
10	Madeni yağ imalatlarında gümrük beyannamesi bilgilerini gösterir liste

Kaynak: 03.03.2020 tarihli ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III-C/1.4.1.2.

²⁸ 03.03.2020 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III-C/1.4.1.

Mükelleflerin iade talepleri yukarıda Tablo 9’da yer verilen belgeler tamamlanmadıkça yerine getirilmemektedir. Vergi inceleme raporu haricinde, diğer belgelerin tamamlanması ve mahsuba konu ÖTV tutarının ödendiğinin tespiti halinde mükelleflerin iade talepleri yerine getirilir ve ardından vergi incelemesine sevk işlemi yapılır.

Vergi dairelerince mükelleflerin mahsup talep dilekçesi ve eklerini incelenmesi ve belge veya içerik eksikliğinin tespiti halinde bu durum mükelleflere yazı ile bildirilmektedir. Mükelleflerce yazı tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde söz konusu eksikliğin tamamlanması halinde mahsup dilekçesinin vergi dairesine girdiği tarih itibariyle iade talepleri yerine getirilir. Süre aşımı halinde ise borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanarak iade talepleri yerine getirilmektedir²⁹.

2.5.2. Nakden İade Talepleri

Nakden iade talebi internet vergi dairesi üzerinden KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine verilecek standart iade talep dilekçesi ile elektronik ortamda yapılmaktadır. Nakden iade taleplerinin tamamı vergi inceleme raporu neticesine göre sonuçlandırılmaktadır. Ancak mükelleflerin iade talep ettikleri tutar kadar teminat vermeleri halinde iade talepleri; gerekli belgelerin tamamlanması ve iadeye konu ÖTV tutarının ödendiğinin tespiti üzerine vergi inceleme raporu sonucu beklenmeksizin 5 iş günü içinde gerçekleştirilir³⁰. Verilen teminatların çözüm işlemleri ise vergi inceleme raporuna göre gerçekleşmektedir.

2.5.3. Teminat Çözümü Talepleri

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 16. maddesinin 4 numaralı fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetki uyarınca kanuna ekli I sayılı listedeki malların ithalinde ödenecek ÖTV’ye karşılık olmak üzere teminat alınmaktadır.

İthal edilen malların vergiye tabi başka bir malın imalinde kullanılması halinde bu işlem için ÖTV kanununun 2. maddesinin 3 numaralı fıkrasının a bendi uyarınca ÖTV uygulanmaz. Mükelleflerin bu şekilde imal ettikleri malın tesliminde ÖTV beyan

²⁹ 03.03.2020 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III-C/1.4.1.4.

³⁰ 03.03.2020 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III-C/1.4.2.

ederek ödenmesi halinde vergi dairesince bu mallar için alınan teminatların çözümünün gerçekleştirilebilmesi için ithal edilen malların vergiye tabi başka bir malın imalinde kullanıldığına vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak imal edilen malın birim başına uygulanan maktu vergi tutarının imalatta kullanılan birim başına uygulanan maktu vergi tutarına eşit veya daha yüksek olması halinde ise bu tespit YMM raporuyla mükellef tarafından yaptırılabilir. Vergi inceleme raporu veya YMM raporuyla yapılan tespit üzerine vergi dairesince GİB sistemi kullanılarak ithal edilen maldan vergiye tabi malın imalinde kullanılan miktara isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözüm işlemi gerçekleştirilir³¹.

2.5.4. İade Talepleri Üzerinde Dış Denetim Faaliyeti

İndirimli ÖTV uygulaması kapsamında mükelleflerce gerçekleştirilecek nakden veya mahsuben iade talepleri ile teminat çözümü taleplerine ait yasal süreç işletme faaliyetleri üzerinde vergi inceleme raporları veya Yeminli Mali Müşavir raporları neticesinde gerçekleştirilecek dış denetim faaliyeti neticesine göre sonuçlanmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde vergi incelemesi; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırıldığı, tespit edildiği ve sağlandığı denetim faaliyetidir. Vergi denetimi faaliyetlerinin en derin ve kapsamlı türü olan vergi incelemeleri bir yandan vergi uygulamalarının mali ve ekonomik fonksiyonlarının doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamakta diğer yandan piyasadaki haksız kazanç ve rekabet durumlarının önüne geçilmesini sağlamaktadır. Bunun yanı sıra vergi incelemeleri sayesinde mükelleflerin yasal düzenlemelere yönelik farkındalıkları sağlanarak işletmeler tarafından gerçekleştirilecek iç denetim süreçlerinde aydınlatıcı ve yol gösterici bir etki yaratmaktadır.

Özel teşebbüs faaliyetlerinin vergi kanunlarına uygunluğu hakkında kamusal olarak yapılan denetim faaliyetlerinden bazıları 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2. ve 12. maddelerinde belirtildiği üzere Yeminli Mali Müşavirler tarafından yerine getirilmektedir. İlgili düzenlemelere göre Yeminli Mali Müşavirler gerçek veya tüzel kişilere; muhasebe sistemlerini kurmaya, geliştirmeye ve mali konularla ilgili müşavirlik yapmaya ve bu konularla

³¹ 03.03.2020 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği V-A/3.2.

ilgili inceleme ve raporlama yetkilerini haiz denetim elemanlarıdır. Yeminli Mali Müşavirlerin; 3568 sayılı kanunun 12. Maddesinin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan yönetmelik kapsamında, kurumların belirlenen konularla ilgili faaliyetlerini imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapma yetkileri de mevcuttur³².



³² 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Madde 9-12

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ENDÜSTRİYEL KONTROL SİSTEMLERİNİN ÖTV DENETİMLERİNDE KULLANILABİLİRLİĞİ VE A SANAYİ İŞLETMESİNDE ÖRNEK UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde; endüstriyel kontrol sistemlerinin işletmelerde kullanımını hakkında genel bilgilere yer verilerek bu sistemleri haiz A sanayi işletmesinin iç denetim ve kontrol süreçleri hakkında tespit edilen hususlara yer verilmiştir. A sanayi işletmesi aynı zamanda ÖTV'ye tabi hammaddeleri kullanmak suretiyle ÖTV Kanununa ekli I sayılı listesinin B cetveli dışındaki ürünleri imal etmektedir. İşletmenin bahse konu imalat sürecinde kullandığı endüstriyel kontrol sistemlerinin ÖTV iadesi yönünden yapılacak dış uygunluk denetimlerine denetim kanıtı sunabilme imkanları da bu bölümde ele alınmıştır.

3.1. BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN İŞLETMELERDE KULLANIMI

Bilgi teknolojileri; verilerin kayıt edilmesini, saklanmasını, belirli bir işlem sürecinden geçirilerek bilgiler üretilmesini ve bu bilgilere erişilmesi gibi işlemlerin etkili ve verimli bir şekilde yapılmasına olanak sağlayan teknolojileri ifade etmektedir (İşgüden, 2012: 9). Bilgi teknolojilerinin temel taşıını bilgisayar ve iletişim teknolojileri oluşturmaktadır. Verileri girdi olarak kullanan ve kullanılan programlar vasıtasıyla bu girdileri işleyerek çıktılar üreten bilgisayarlar günümüzde artık veri işleme sürecinden ziyade, verileri yönetme imkanlarıyla da işletmelerin tüm departmanlarında kullanılmaktadır (Düşükcan ve Kaya, 2003: 34).

Bilgi teknolojileri ekipmanları; donanım, yazılım ve veritabanı olmak üzere başlıca üç unsurdan oluşmaktadır. Donanımlar, bilgi sisteminin fiziksel unsurlarıdır. Dış donanım elemanları; ekran klavye yazıcı vb. ekipmanlardan oluşurken iç donanımlara; güç kaynağı, işlemci ve anakartlar örnek verilebilir. Yazılımlar ise bu donanımların kullanıcı amaçları doğrultusunda çalıştırılabilmesini sağlayan unsurlar olup bilgi teknolojilerinin temel işlevlerini yerine getiren yazılımlara işletim yazılımları denilmektedir. İşletim yazılımlarına; Windows, Linux ve İOS yazılımları örnek verilebilir. Kullanıcıların bu işletim sistemleri üzerinden özel amaçlı işlemlerini yerine getirmeyi sağlayan yazılımlar ise uygulama yazılımı olarak adlandırılırlar.

Microsoft Word Excel gibi örneklendirilen uygulama yazılımları kullanılan verilerin kategorize edilerek depolandığı birimlerdir.

Bilgi teknolojileri işletmelerde sinir sistemi vazifesi görerek etkin bir işleyiş sağlamaktadır (İşgüden, 2012: 9). Dijital ve eşzamanlı olarak verileri toplayan, özetleyen ve dağıtan yazılım programlarının işletmelerde kullanılmasıyla işletme yönetimi işletme faaliyetlerine ait bilgilere etkin ve verimli bir şekilde ulaşabilmektedir. İşletmelerde kullanılan bilgi teknolojileri yönetim kurulunun ihtiyaç duyduğu gerek iç gerekse dış kaynaklı verileri toplayarak organize eden ve işletme alt sistemlerine aktararak yöneticilere raporlayan teknolojilerdir (Demirhan, 2002: 118).

Günümüzün iş ortamında bilgiye ulaşma ve yönetme kabiliyetlerini artıran işletmeler önemli rekabet avantajları elde etmektedirler. Buna bağlı olarak dijitalleşen iş süreçlerinin beraberinde getirdiği yapılandırılmamış veri yığınlarından sağlıklı ve yönetilebilir veriler elde etmenin önemi artmaktadır. Nesnelerin interneti, web kaynakları ve diğer bilgi teknolojileri üzerinden üretilen büyük hacimli yapılandırılmamış veriler için günümüzde büyük veri “big data” kavramı kullanılmaktadır (Gökalp vd., 2018: 94). Büyük hızda ve çeşitlilikte ortaya çıkan veri yığınlarının saklanması ve kullanışlı hale getirilmesi işletmeler için önemli iş fırsatları yaratmaktadır. Sektörler itibariyle büyük veri türleri ve kullanım olanakları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Tablo 10: Büyük Veri Türleri ve Kullanım Alanları

Veri Biçimi	Veri Kaynağı	Etkilenen Sektör
Sürekli Akan	Algılayıcı	İmalat
Yüksek Hacim	Online	Finansal Hizmetler
Yapılandırılmamış	Video	Sağlık
Çoklu Biçim	Genom	Ulaşım

Kaynak: Davenport,2014:15

3.1.1. Bilgi Teknolojileri ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi

İşletmenin mali faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan mali nitelikli ve geçmişe dayalı verileri işleyerek, kullanıcıların istekleri doğrultusunda raporlayan bilgi sistemleri “muhasebe bilgi sistemi” olarak tanımlanmaktadır (Alagöz ve Ortakarpuz, 2018 :8). Muhasebe bilgi sistemi, işletme faaliyetlerine ait bilgileri gerek işletme içi gerekse işletme dışı taraflara finansal tablolar aracılığı ile sunan bilgi sistemleridir (Dinç ve Varıcı, 2008: 70).

Bilgi sistemlerinde yaşanan gelişmeler işletmelerin muhasebe bilgi sistemini de önemli ölçüde etkilemiştir. Muhasebenin bilgiyi toplayan, sınıflandıran, kayıt ve analiz eden tüm fonksiyonları günümüzde el ile hazırlanan kağıt ortamındaki kayıt ve belgeler yerine büyük ölçüde bilgisayar donanımları aracılığıyla uygulanan yazılımlar üzerinden gerçekleşmektedir.

İşletmelerin bilgiyi üretme ve depolama imkanlarında yaşanan bu gelişmeler sadece yasal defterlerin veya kanuni belgelerin hazırlanması süreciyle sınırlı kalmayıp; stok mevcutları, müşteri hesap hareketleri, cari banka hesap bilgilerinin de dijital ortamda kayıt edilmesini ve saklanmasını sağlamıştır. Söz konusu mali verilerin, eş zamanlı olarak hem yasal defterlere hem de cari hesaplara kaydedilebilme olanakları, finansal tabloların anlık olarak hazırlanmasına ve raporlama yapılabilmesine imkan sağlamaktadır. Yine işletmelerde kullanılan web teknolojileri sayesinde işletme içinde üretilen bu bilgiler online olarak istenilen yerdeki kullanıcılara iletilebilmektedir.

Bilgi teknolojilerinde yaşanan dijital dönüşümler neticesinde küçük ölçekli işletmelerde basit nitelikte muhasebe paket programları, orta ve büyük boy işletmelerde ise Kurumsal Kaynak Planlaması³³ (Enterprise Resource Plannig) yazılımları kullanılmaya başlamıştır. Bu yazılımlar sayesinde maliyet ve yönetim muhasebesine ait tüm veriler işletme politikaları çerçevesinde işletme içinde üretilebilmekte ve elektronik olarak belgelenebilmektedir (Sevim ve Bülbül, 2017: 3). Bu sayede, işletme yönetimine hızlı ve etkin karar alma olanakları sağlanmaktadır.

ERP yazılımları işletme faaliyetleri üzerindeki finansal veya uygunluk denetimlerinde yeni yaklaşım imkanları yaratmaktadır (Sevim ve Bülbül, 2017: 3). Tarihsel kayıtlar üzerinden örnekleme yoluyla gerçekleşen geleneksel denetim süreçleri günümüzde yerini fiziksel belgelere ihtiyaç duyulmaksızın işlemler gerçekleştiği anda veya kısa bir süre içinde denetimden geçirilmesine dayalı sürekli denetim modellerine bırakmaktadır.

³³ Kurumsal Kaynak Planlaması sistemleri işletmenin organizasyon büyüklüğüne bağlı olmaksızın farklı birim ve bölümlerdeki tüm iş süreçlerini tek bir veri alt yapısında bütünleştirerek üretilen bilgilerin koordine ve kontrol edilmesini sağlayan yazılım sistemleridir.

3.1.2. Bilgi Teknolojileri ve Üretim Bilgi Sistemi İlişkisi

Endüstriyel anlamda üretim; fiziksel bir maddenin insan gücü veya makineler vasıtasıyla imal edilmesidir. Üretim sistemi ise, söz konusu imalat sürecine ait tüm unsurların bir arada ele alındığı eşgüdümlü bir yaklaşımı ifade etmektedir (Demir ve Gümüšoğlu, 2009: 50). Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler üretim sistemlerini de önemli ölçüde etkilemiştir. Teknolojik donanım ve yazılımlar kullanılan esnek üretim sistemlerinde işgücünün üretim faktörlerine direkt katkısı azalmış, kitle ve sipariş tarzı üretim sistemleri yerini esnek üretim modellerine bırakmıştır (Gersil, 2007: 113).

Üretim sürecinin kısmen veya tamamen mekanik aletlerle yapıldığı süreçler “otomasyon” kavramı ile ifade edilmektedir. Otomasyon sistemleri; ardışık çok sayıda işlemin bir arada yürütüldüğü endüstriyel imalat işlemlerinde üretim süreçlerinin sürekli izlendiği ve koordine edildiği sistemlerdir. Çeşitli kaynaklarda süreç otomasyonu olarak adlandırılan sistemler kimya, ilaç ve metal endüstrilerinde yaygın olarak kullanılmaktadır (Kayar vd., 2018: 1652).

Endüstri 4.0 yaklaşımının temel unsurlarını tüketicilerin değişen ihtiyaçlarına anında uyum sergileyen üretim süreçleri ve bu üretim süreçlerinin sürekli izlendiği ve koordine edildiği otomasyon sistemleri oluşturmaktadır. Endüstriyel otomasyon sistemleri fiziksel üretim süreçlerinin monitörler üzerinden yönetilmesine olanak sağlayan bilgisayar destekli üretim sistemleri olarak ifade edilmektedir.

Günümüzde işletmeler maliyetlerini azaltmak ve ürün kalitesini geliştirebilmek için endüstriyel otomasyon ve dijitalleşme yatırımlarını artırmakta olup bu yatırımlar neticesinde zamanla, birbirine entegre ve endüstriyel ağa bağlı bir şekilde üretim yapan, “akıllı fabrikalar” kavramı ortaya çıkarmıştır. Akıllı fabrikalar; tüm imalat süreçlerinin otomasyon kullanılarak gerçekleştirildiği bir işletme ortamında veri alış verişi yaparak fiziksel dünya ve sanal dünyanın bütünleştirildiği imalat ortamlarıdır (Bakan ve Şekkeli, 2018: 21). Akılla fabrika modellerinin bileşenleri arasında; sistem içi iletişim sistemleri ve siber fiziksel sistemler ile birlikte bulut teknolojisi, yapay zeka ve simülasyon sistemleri sayılabilir.

İmalat ortamlarındaki sistem içi iletişim donanımlarına; imalat sahasında mevcut olan internet alt yapısı üzerinden online olarak çalışabilen makine ve robotlar ile bunlar için gerekli yazılım ve sensörler örnek verilebilir. Bu donanımlar sayesinde üretimde kullanılan ekipmanlar üzerinde gerçekleşen işlemler insan katkısı en aza indirilerek takip edilebilmektedir.

Siber fiziksel sistemler imalat sürecini detaylı bir şekilde takip ve kontrol eden sistemlerdir (Bakan ve Şekkeli, 2018: 23). Bu sistemler üretim verilerinin hızlı bir şekilde elde edilmesini sağlayarak istenmeyen durumlara anında müdahale edilmesine olanak sağlamaktadır. SCADA (Supervisory Control Data and Acquisition) sistemleri olarak ifade edilen üretim takip sistemleri, üretim sürecinden temin ettiği verileri PLC (Programmable Logic Controller) ekipmanları aracılığıyla saha elemanlarına ve kontrol ekranlarına aktarabilmektedir (Arı, 2011: 7). Bu ekipmanlar vasıtasıyla ana kontrol merkezine gönderilen veriler üzerinden operatörler imalat sürecinin basınç, sıcaklık, hammadde oranı gibi tüm ölçüm verilerini anlık olarak izleyerek imalat süreci üzerinde kontrol eylemlerinde bulunabilmektedirler. Örneğin ÖTV'ye tabi hammaddelerin kullanıldığı bir imalat sürecinde ÖTV'ye tabi hammaddelerin mevcut olduğu tankların doluluk durumu söz konusu ekran üzerinden operatörler tarafından sürekli olarak izlenebilir. Kullanıcı, sistemden aldığı izleme sonuçlarına göre sürece anlık müdahalelerde bulunabilir. Ayrıca izleme sürecinde elde edilen veriler isteğe bağlı olarak kontrol merkezinde bulunan bilgisayarlara eş zamanlı olarak aktarılabilmektedir.

Endüstriyel otomasyon sistemlerinin kullanıldığı işletmelerdeki mevcut teknolojik altyapı düzeyi üretim faaliyetlerinin verimliliğini sağlamakla beraber; kullanıcılara sunduğu anlık imalat verileri sayesinde işletmenin imalat işleri üzerinde gerçekleşecek dış denetim faaliyetine güvence ve kanıt sunabilme olanaklarını da içinde barındırmaktadır.

3.2. A SANAYİ İŞLETMESİNDE ÖRNEK UYGULAMA

A sanayi işletmesinin ÖTV İade hakkı doğuran imalat işleri hakkında gerçekleştirilen uygunluk denetimi çalışması; uygulama amacı, uygulama kapsamı, işletme bilgileri, denetim planı ve sonuçların değerlendirilmesi alt başlıkları halinde aşağıda ele alınmıştır.

3.2.1. Uygulama Amacı

Çalışmanın bu bölümünde; imalat sürecinde ÖTV'ye tabi hammaddeleri kullanarak 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında imalatta bulunan bir işletmenin vergi iadesi alabilme hakkı çerçevesindeki yasal uygunluk kriterlerini sağlayıp sağlamadığı hususu bir iç uygunluk denetimi yaklaşımıyla ele alınacaktır. İç denetim ve iç kontrol sürecinin sunacağı geniş bakış açısı sayesinde işletmenin muhasebe bilgi sisteminde üretilen mali nitelikli bilgilerin yanı sıra üretim bilgi sistemlerinden alınacak eş zamanlı imalat verilerinin de ÖTV iade talepleri yönünden uygulanacak dış denetim faaliyetlerine makul güvence ve kanıt sunabilme imkanlarını taşıyıp taşımadığı değerlendirilecektir.

3.2.2. Uygulama Kapsamı

İç uygunluk denetimi çalışması; A işletmesinin, 2012 / 3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki kararın 1. maddesi kapsamında B cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim aldığı hammaddeleri kullanmak suretiyle gerçekleştirdiği liste dışı imalat faaliyetleri üzerinde gerçekleştirilmiştir.

3.2.3. İşletme Bilgileri

Kanuni merkezi İstanbul'da imalat sahaları ise Kocaeli'nde bulunan A fabrikası dünya çapında önemli otomobil firmalarına direkt olarak parça tedariki sağlamaktadır. İmalat konuları içinde kauçuktan mamul muhtelif yedek parça ve hortum imalatı faaliyeti de bulunan işletmenin farklı şehirlerde üretim ve Ar-Ge merkezleri bulunmaktadır.

3.2.4. Denetim Planı

İşletmenin 01.11.2020 - 30.11.2020 döneminde 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1. Maddesi kapsamındaki imalat işleri üzerinde iç uygunluk denetim çalışması yapılacaktır. İç denetim süreci kapsamında; öncelikle işletmenin organizasyon yapısı ve iç kontrol çevresi değerlendirilecek ardından indirimli ÖTV uygulaması kapsamındaki imalat işleriyle alakalı muhasebe ve üretim süreci ortaya konulacak ve son bölümde soru cevap metoduyla bölüm yetkilisine yöneltilecek sorulara verilen yanıtlar yasal uygunluk kriterleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

3.2.4.1. İşletmenin Organizasyon Yapısı ve İç Kontrol Çevresi Hakkında Tespit ve Değerlendirmeler

Kontrol çevresi iç kontrol modelinin temel unsuru olup işletmenin iç kontrol yapısının diğer tüm unsurlarını içinde barındırmaktadır. İç kontrol çevresi; personelin kontrol bilincini ve işletmenin iş görme biçimini yansıtmakta olup iç kontrolün başarılı olabilmesi kontrol ortamının niteliğiyle yakından ilgilidir. İşletmenin; kültürü, etik değerleri, organizasyon yapısı ve sorumluluk devri uygulamaları kontrol ortamını etkileyen önemli başlıklardır. İşletme yetkilisine işletmenin iç kontrol çevresi hakkında aşağıdaki sorular yöneltilmiştir.

Tablo 11: A Sanayi İşletmesinin İç Denetim Ve Kontrol Ortamında Uygulanan Kontrol Testleri

İç Denetim ve Kontrol Ortamı Hakkında Kontrol Testleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
İşletmenin dürüstlük ve etik davranış ilkeleri yazılı olarak açıklanmıştır.	x		
Personel dürüstlük ve etik ilkelerine aykırı bir durum ile karşılaştıklarında ne yapmaları gerektiğini bilirler.	x		
Personel görev ve sorumlulukları net olarak açıklanmıştır.	x		
İşletme yönetimi geçmiş dönem faaliyet sonuçlarını değerlendirir.	x		
İşletmede denetim komitesi bulunmaktadır.	x		
İşletmede iç denetim bölümü ve personeli bulunmaktadır.		x	
Denetim komitesi iç ve dış denetçilerin faaliyet alanları hakkında bilgi sahibidir.	x		
İşletme faaliyetleriyle ilgili olarak yasal uygunluk denetim çalışmaları yaptırılmaktadır.		x	
İşletmede iş bölümü ve uzmanlaşma odaklı görev dağılımı bulunmaktadır.	x		
Personelin görev aldığı bölümle ilgili yetki tanımlamaları yapılmıştır.	x		
Her personel bölümüyle ilgili bağlı bulunduğu karar merkezini bilmektedir.	x		
İşe alma terfi eğitim ve ücret standartları belirlenmiştir.	x		
Personelin görev aldığı bölümle ilgili taşınması gereken bilgi ve beceriler tanımlanmıştır.	x		
Performans değerlendirme sistemi bulunmaktadır.	x		

İşletme misyonu kurum çalışanları tarafından bilinmekte olup işletmenin web sitesinde tüm kullanıcılara yayımlanmıştır. Ayrıca işletmede kullanılan “intranet” sisteminde her bir iş departmanı özelinde ayrıca tanımlanmış kriterler ile yetki tanımlamaları yapılmıştır. Farklı birimlerle alakalı erişim yetkileri birim yöneticilerinin onayına istinaden ilgili personele tanımlanabilmektedir.

İşletmenin organizasyon yapısı iş bölümü odaklı olarak belirlenmiş olup ihtiyaca göre ürün veya bölge esaslı özel bağımsız birimler oluşturulabilmektedir. Mali İşler, Satın Alma, Satış, Üretim, Ürün Geliştirme, Planlama, Bilgi Teknolojileri, AR-GE ve İnsan Kaynakları alt birim yöneticileri doğrudan işletme icra kuruluna raporlama yapmaktadırlar. Mali İşler bölümü; muhasebe, finans ve bütçe ile tahsilat birimlerinden oluşmakta olup yaklaşık 15 personelin görev yapmaktadır.

İşletmede iç denetim birimi kuruluş aşamasında olup hali hazırda yönetim kuruluna sunulan danışmanlık hizmeti çerçevesinde iç denetim faaliyetleri yapılmaktadır. Belirlenen denetim görevleri genellikle mali işler bölümü personeline tanımlanmaktadır. Görev tanımlaması yapılan personel işletme faaliyetiyle ilgili uygunluk ve faaliyet denetimlerini icra etmekte olup finansal tablo denetimleri sıklıkla bağımsız denetim çerçevesinde dış kaynak desteği ile icra edilmektedir.

İşletmenin çok sayıda ülkede üretim sahaları mevcut olup Türkiye’de yaklaşık 2000 personel istihdam edilmektedir. Personelin kurum içi eğitimleri için yurtdışı eğitim programları mevcut olup ayrıca işe alınma ve terfi standartları yazılı olarak belirlenmiştir. İşletme politikaları çerçevesinde belirlenen performans değerlendirme sistemi mevcut olup bölüm yöneticileri performans verilerini intranet sistemi aracılığıyla değerlendirme birimine sunmaktadırlar. İşletmede ekip çalışmalarına önem verilmekte ve iş motivasyonlarını artırmaya yönelik insan kaynakları politikaları geliştirilmektedir.

3.2.4.2. İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamındaki İmalat Faaliyetleri Hakkında Tespitler

İşletme ana faaliyet konusu olan oto yedek parça imalatı faaliyetini; hammadde temininden paketleme safhasına kadar entegre bir üretim modeli çerçevesinde yerine getirmektedir. Bu kapsamda otomobil aksamı imalatı sürecinde kullanılan yarı mamul niteliğindeki kauçuk hamuru malzemesi de işletme içinde üretilmektedir. Kauçuk

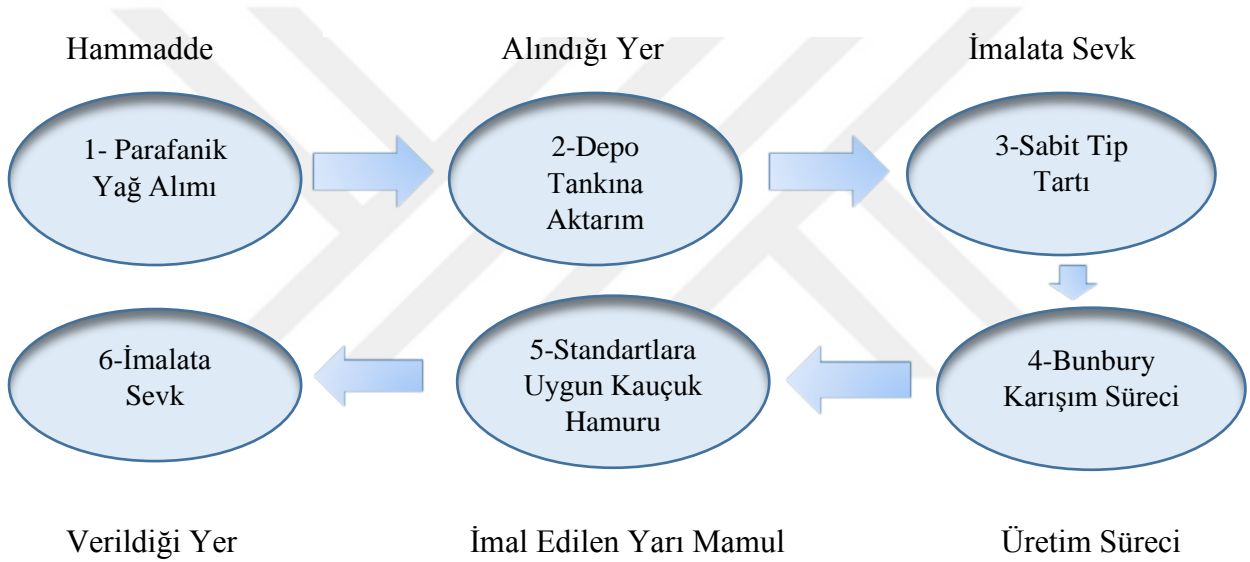
hamuru imalatında ÖTV'ye tabi 2710.19.99.00.25 GTİP numaralı diğer madeni yağları (parafanik yağ) kullanmakta olup bu ürünün ÖTV kanununa ekli I sayılı listenin B cetvelinde yer almaması ve dolayısıyla ÖTV'ye tabi olmaması nedeniyle firmanın indirimli ÖTV uygulamasından yararlanma imkanı mevcuttur. İşletme söz konusu hakkını finansman politikalarına bağlı olarak bazı dönemlerde nakden veya mahsuben kullanabilmektedir.

İşletmede “Systems Analysis and Program Development –SAP” Kurumsal Kaynak Planlama yazılımı kullanılmaktadır. İşletmenin indirimli ÖTV uygulaması kapsamındaki iş akışı; satış, ürün geliştirme, planlama, satın alma, lojistik ve üretim departmanları üzerinden gerçekleşmektedir. Üretilecek her bir parti için belirlenecek kimyasal karışım oranı müşterilerden gelen farklı mukavemet ve işlevsellik ihtiyaçlarına bağlı olarak değişim sergilemektedir. İmalat süreci “satış” biriminden gelen talep ile başlamaktadır. Talep doğrultusunda “ürün geliştirme bölümü” tarafından yapılan hesaplamalar neticesinde “SAP” entegre yazılımı üzerinden “ürün ağacı” atamaları yapılmaktadır. İşletmede optimum stok yönetimi yapılmakta olup bu kapsamda planlama departmanınca yapılan üretim planlaması neticesinde “satın alma” işlemi yapılmaktadır. Satın alınan ÖTV'ye tabi hammaddeler satıcılar tarafından “lojistik” bölümü sorumluluğundaki işletme depolarında teslim edilmekte ve tanklara aktarılmaktadır.

“Üretim” bölümü üretilecek her bir parti için ilgili ürün ağacı verilerini esas alarak “iş emri formları” düzenlemekte iş emrinde görünen parafanik yağ hammadde listesi forklift operatörüne iletilerek sabit ağırlıklı variller üzerinden barkodlanmak suretiyle depodan üretim sahasına çekilmektedir. Her bir karışım oranının farklı olabilmesi nedeniyle ilgili partide ihtiyaç duyulan hammadde miktar bilgisine “SAP” entegre yazılımında mevcut iş emri ve ürün ağacı üzerinden erişilmektedir. ÖTV'ye tabi parafanik yağ hammaddesi ve diğer dolgu malzemelerinin karışıma alınmadan önce operatör kontrolünde otomatik olarak tartım işlemi gerçekleşmektedir. Tartı haznesi istenilen değere ulaştığında otomatik olarak hazneye dolum kesilmektedir. Tartım cihazı o üretim partisinde olması gereken karışım miktar bilgisini ürün ağacı ve iş emri karşılaştırmasını yaparak uygun olmayan miktar tespitinde uyarı vermektedir.

Tartım işleminin ardından hammaddeler “bunbury” olarak adlandırılan karışım mikserlerine aktarılmaktadır. Hazırlanan karışım hamuru “ekstrüzyon” hatlarından geçirilerek “eboş” olarak ifade edilen “fren hortumu” imalatı yapılmaktadır. Üretilen hortumlar fırınlarda “vulkanizasyon” işlemine tabi tutularak yıkamaya alınmaktadır. Üretilen hortumlar üzerine üretim bilgileri lazer yazıcılarla işlenerek soğutma süreci ve kesme süreci ile müşteri taleplerine uygun hale getirilmektedir. Kalite kontrol safhasından geçen ürünler lojistik için paketlenerek kara, hava veya deniz yoluyla müşterilere gönderilmektedir. İşletmenin indirimli ÖTV uygulaması kapsamındaki liste dışı imalat işlerinin şematik gösterimi aşağıdaki gibidir.

Şekil 6: Kauçuk Hamuru Örnek İmalat Süreci



3.2.4.3. İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamındaki Muhasebe Süreci Hakkında Tespitler

İşletmenin indirimli ÖTV uygulaması kapsamındaki işlemlerine ait belge akış süreci; satın alma, lojistik ve mali işler departmanları arasında gerçekleşmektedir. Satın alma bölümü; işletmenin satın alma iç yönergesi kapsamında hazırladığı sipariş listelerine göre yapılan alımlar neticesinde işletmeye ulaşan faturaları mali işler bölümüne iletmektedir. Ulaşan hammadde alış faturaları muhasebe alt birimince yapılmaktadır. İşletme stoklarına ulaşan malların irsaliye kontrolü ise lojistik departmanınca yapılmakta ve muhasebe bölümüne iletilmektedir.

İşletme 509 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği düzenlemeleri çerçevesinde e-fatura ve e-defter kullanıcısıdır. E-defter tutma hizmeti kullanılmakta olan SAP uygulama yazılımı üzerinden gerçekleşmekte olup sistem mimarisinin Gelir İdaresi Başkanlığına yayımlanan teknik şartları sağladığı ifade edilmiştir. İşletmenin yasal defter kayıt süreçleri ilgili uygulama ara yüzü üzerinden gerçekleşmektedir. Yasal defter kayıtları günlük olarak hazırlanmakta olup sisteme kaydedilen fatura bilgileri yazılım üzerinden XBRL (eXtensible Business Reporting Language – Genişletilebilir Raporlama Dili) dönüşümü yapılmaktadır. Yapılan muhasebe kayıtları üzerinden günlük filtrelemeler ve geriye dönük düzeltmeler yapılması mümkündür.

Hazırlanan kayıtlar aylık olarak beratlar halinde Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine mali mühürle imzalanarak sunulmaktadır. İmza yetkisi muhasebe bölüm sorumlusunda olup defterlerin 10 yıllık arşivleme işlemi de kullanılan uygulama yazılımı üzerinden gerçekleşmektedir. Muhasebe bölümünde tutulan satın alma dosyalarında alış faturalarının yanı sıra sevk irsaliyeleri, teslim alma raporları, istek formları ve ödeme belgeleri dijital ve fiziki ortamda saklanmaktadır.

3.2.4.4. İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamındaki İade Taleplerinin Uygunluk Kriterleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Uygunluk amaçları; “COSO 2013 - İç kontrol ve Entegre Çerçeve” raporuna göre üç temel iç kontrol amacından biridir. Bu kontrol amacı doğrultusunda sağlanması gereken yasal uygunluk kriterleri, iç denetim birimi tarafından bağımsız ve objektif bir değerlendirmeye tabi tutularak işletme yönetimine raporlanmalıdır. İşletmenin indirimli ÖTV uygulaması kapsamındaki faaliyetleri hakkında hazırlanan kontrol soruları muhasebe bölüm yetkilisine yüz yüze yapılan görüşmede yöneltilmiş olup aşağıdaki yanıtlara ulaşılmıştır.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
1- İmalat Konusu Kapsamında Sanayi Sicil Belgesi Alınmıştır.	X		

İşletme sanayi sicil bilgi sistemine kayıtlı olup işletme adına Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen sanayi sicil belgesi mevcuttur. Belge üzerinde üretim konusu açıklamalı olarak yer almaktadır. Belgenin 17.04.2020 tarihinden itibaren dijital formda düzenlendiği belirtilmiştir.

İmalat faaliyetine ilişkin sanayi sicil belgesi 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanununda yer alan düzenlemelere uygun olarak her iki yılda bir güncellenmektedir.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
2- <i>İmalat İşleri Kapsamında Kapasite Raporu Alınmıştır.</i>	X		

İşletme İndirimli ÖTV uygulaması kapsamındaki imalat işlerine ait üretim kapasitesini ve ihtiyaç duyulan hammadde bilgilerini içeren “kapasite raporları” mevcuttur. Söz konusu raporlar; ilgili sanayi odası uzmanlarınca yıllık eşdeğer mamul kullanıldığı varsayımı ile hazırlanmıştır. İşletmenin indirimli ÖTV uygulaması kapsamındaki imalat sürecine ilişkin açıklamalarda belirtildiği üzere üretilen kauçuk hamurlarına ait karışım oranları müşteri talepleri doğrultusunda farklılık gösterebilmektedir.

İşletmede kullanılan SAP entegre yazılımı üzerinden her bir üretim iş emri formuna ait karışım formülasyonunu gösteren üretim reçeteleri geçmişe dönük filtrelenebilmektedir. Dolayısıyla işletme dışı uzmanlarca hazırlanan kapasite raporlarının işletmenin endüstriyel kontrol sistemlerince üretilen bilgilere kıyasla tarihi ve statik bir nitelik taşıdığı bu sebeple uygunluk denetimine güvence ve kanıt sunma kabiliyetinin sınırlı olduğu değerlendirilmiştir.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamındaki Uygunluk Kriterleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
3- <i>Parafanik Yağ Alış Fatura ve Defter Kayıtlarına Ait Bilgiler Anlık Olarak Listelenebilmektedir.</i>	X		

İşletmede satın alınan ÖTV'ye tabi parafanik yağ hammadde alış faturaları kullanılan SAP entegre yazılımı üzerinden günlük olarak yasal defter kayıtlarına aktarılmaktadır. Alış faturalarına ait listeler anlık olarak “Xlsx” veya “Xbrl” formatlarına uygun olarak üretilebilmektedir. İşletmenin denetim dönemine ilişkin hammadde alış faturaları ve yasal defter kayıtları aşağıdaki gibidir.

Tablo 12: Hammadde Fatura ve Kayıt Bilgileri

01.11.2020 - 30.11.2020 Dönemleri 2710.19.99.00.25 G.T.İ.P Numaralı Hammadde Alış Faturaları								
Fatura Tarihi	Fatura No	Satıcı Unvanı	Miktarı (KG)	ÖTV Tutarı (TL)	KDV (TL)	Fatura Toplamı	Yev. Tarihi	Yev. No
01.11.2020	1	Yurtiçi A Firması	17.770,00	26.667,44	21.560,80	141.343,04	01.11.2020	81565
06.11.2020	2	Yurtiçi A Firması	17.580,00	26.382,31	21.330,27	139.831,78	06.11.2020	82636
09.11.2020	3	Yurtiçi A Firması	17.780,00	26.682,45	21.572,94	141.422,58	09.11.2020	83625
14.11.2020	4	Yurtiçi A Firması	17.900,00	26.862,53	21.718,54	142.377,07	14.11.2020	84935
19.11.2020	5	Yurtiçi A Firması	17.910,00	26.877,54	21.730,67	142.456,61	19.11.2020	86192
23.11.2020	6	Yurtiçi A Firması	18.060,00	27.102,64	21.912,67	143.649,71	23.11.2020	87579
27.11.2020	7	Yurtiçi A Firması	4.680,00	7.023,28	4.381,07	28.720,35	27.11.2020	88469
30.11.2020	8	Yurtiçi A Firması	17.840,00	26.772,49	21.645,74	141.899,82	30.11.2020	89937
Toplam			129.520,00	194.370,68	155.852,70	1.021.700,96		

İşletmenin alış faturaları üzerinden tespit edildiği üzere 2020 Kasım döneminde ÖTV ye tabi olmayan kauçuk hamuru imalatı için 2710.19.99.00.25 GTİP numaralı parafanik yağ alışlarının **129.520,00** kg olduğu tespit edilmiştir.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
4- Tüm Alış Faturalarında G.T.İ.P.No ve Maktu Vergi Uygunluğu Kontrol Edilmektedir.		X	

Hammadde alış faturalarının sistem girişleri muhasebe bölümünce yapılmakta olup veri giriş elemanları tarafından faturada gösterilen ürün nevine ait GTİP numarası ve maktu vergi tutarı bilgisinin kontrolünün aralıklı olarak yapıldığı ifade edilmiştir.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
5- Satıcılardan Ödenen ÖTV'nin Beyanına İlişkin Mutabakat Alınmaktadır.		X	

İşletme tarafından sunulan iade talep dilekçeleri kapsamında vergi dairesince yapılan genel kontroller neticesinde bu hususla ilgili eksiklik saptanması halinde satıcılardan mutabakat alındığı, talep dilekçesi öncesinde söz konusu kontrolün yapılmadığı ifade edilmiştir.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
6- İthal Edilen Hammaddeler İçin Gümrük Beyanname Listeleri Hazırlanmaktadır.			X

İşletmede denetim döneminde ÖTV'ye tabi hammaddelerin yurtiçi satıcılardan temin edildiği tespit edilmiştir.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
7- <i>Parafanik Yağ Alışlarına Ait Yasal Defter Kayıtlarına Anlık Olarak Ulaşılabilmektedir.</i>	x		

İşletmede kullanılan SAP entegre yazılımıyla bütünleşik yasal defter modülü üzerinden, parafanik yağ hammaddesinin işletmeye giriş kayıtlarına ulaşılabilir. 1 nolu hammadde alış faturasına ait yasal defter kayıt bilgisi aşağıdaki gibidir.

Tablo 13: Hammadde Alış Muhasebe Kaydı

01.11.2020 -81565			
Hesap Adı	Hesap Adı	Borç	Alacak
150-İlk Madde Malzeme		119.782,24 TL	
	150.050.20-Hammadde		
191-İndirilecek KDV		21.560,80 TL	
	191.01.001 Hammadde		
	320 - SATICILAR		141.343,04 TL
	320.01.1055		

Alış faturalarının muhasebeleştirilmesi muhasebe birimi tarafından hazırlanmakta olup belge kayıtları günlük olarak yapılmaktadır. İşletmenin muhasebe bölümü çalışanlarının yasal kayıt ve beyanlarla ilgili dikkat ve özen sorumluluklarının belirlendiği bu konuda istihdam edilecek personelin seçiminde azami özen gösterildiği belirtilmiştir.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
8- <i>Hammadde Alımlarında Yüklenen ÖTV Ayri Bir Hesapta İzlenmektedir</i>	X		

İşletme, indirimli ÖTV düzenlemesi kapsamında vergi iadesi talebinde bulunuyor olması nedeniyle, mükerrer maliyet kayıtlarına sebebiyet vermemek için, ÖTV'ye tabi hammadde satın alımlarında yüklenen ÖTV tutarlarının vergi iadesine konu edilecek kısmı ay sonları itibariyle "150-İlk Madde ve Malzemeler" hesabından çıkarılarak "193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabına aktarılmaktadır. Denetim dönemine ait 1 nolu parafanik yağ alış faturasına ilişkin stok düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir.

Tablo 14: İade Talep Edilecek ÖTV Tutarının Stok Hesaplarından Tenzili

01.11.2020 -81565			
Hesap Adı	Hesap Adı	Borç	Alacak
193-Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar		19.068,99 TL	
193.01.004 İade Alınacak ÖTV			
	150-İlk Madde Malzeme		19.068,99 TL
	150.050.20 Hammadde		

İşletmenin muhasebe departmanında uygulanan iç kontrol prosedürleri iade talebinde bulunmadan önce iade alınabilecek ÖTV tutarını ayrı hesaplarda kaydedilmesini sağlayarak yasal kayıt ve beyanlarının güven düzeyine katkı sağladığı görülmüştür.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
9- <i>Muhasebe Kayıtlarına Konu Tüm Belgeler Saklanmakta Ve İstenildiğinde Ulaşılabilir</i>	X		

İşletme e-fatura kullanıcısı olup söz konusu faturalar dijital ortamda muhafaza edilmektedir. Kağıt ortamında düzenlenen irsaliye, teslim alma tutanağı vb. diğer dokümanlar da dijital ortama aktarılarak hem fiziki ortamda hem de işletme veri tabanında dijital ortamda muhafaza edilmektedir. Veri tabanına erişim yetkisi sınırlı olup işletmenin güvenlik politikaları çerçevesinde korunmaktadır.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
10- <i>İmalata sevk edilen Parafanik yağ hammadde miktarı iş emri bazında kontrol edilir.</i>	X		

Satış biriminden gelen talepler doğrultusunda üretim geliştirme bölümü tarafından yapılan hesaplamalar neticesinde SAP modülü üzerinden ürün ağacı atamaları yapılmaktadır. İşletmede optimum stok yönetimi yapılmakta olup bu kapsamda planlama departmanınca yapılan üretim planlaması neticesinde satın alma işlemi yapılmaktadır. Ardından üretim birimi sorumlusuna, üretilecek her bir parti için üretim geliştirme bölümü tarafından hazırlanan iş emri atamaları gerçekleştirilmektedir.

Uygunluk denetimi döneminde işletmeye gelen siparişler doğrultusunda hazırlanan onaylı üretim iş emri formlarına göre toplam **130.210,45** kg parafanik yağ hammaddesinin kauçuk hamuru imalatında kullanıldığı belirtilmiştir.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
<i>11- İmalata Sevk İşlemine Ait Maliyet Muhasebesi Kayıtları İmalat Süreciyle Eş Anlı Olarak Yapılır.</i>		x	

Üretim bölümünce onaylanan iş emri formları kullanılan ERP yazılımları üzerinden muhasebe bölümüne iletilmektedir. Formlarda yer alan tüketim miktarı bilgileri baz alınarak muhasebe bölüm yetkilisince imalat sürecine ilişkin maliyet muhasebesi kayıtları aylık olarak yasal defter kayıtlarına aktarılmaktadır. Denetim dönemine ait imalata sevk defter kayıtları aşağıdaki gibidir.

Tablo 15: Hammadde İmalata Sevk Muhasebe Kaydı

30.11.2020 -90041			
Hesap Adı	Hesap Adı	Borç	Alacak
710-Direkt İlk Madde ve Malzeme		923.433,98 TL	
710.00.001 Hammadde Giderleri			923.433,98 TL
	150-İlk Madde ve Malzeme		
	150.050.20 Hammadde		

“150 – İlk Madde ve Malzeme” hesaplarında izlenen parafanik yağ hammaddesinin üretime sevk edilecek kısmı üretim iş emirleri baz alınarak “710 – Direkt İlk Madde ve Malzemeler” hesaplarına aktarılmaktadır. İlgili işlemlerin Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine uygun olarak yasal defter kayıtlarına aktarıldığı ve stok değerlendirme yöntemi olarak “ilk giren ilk çıkar” yönteminin kullanıldığı belirtilmiştir.

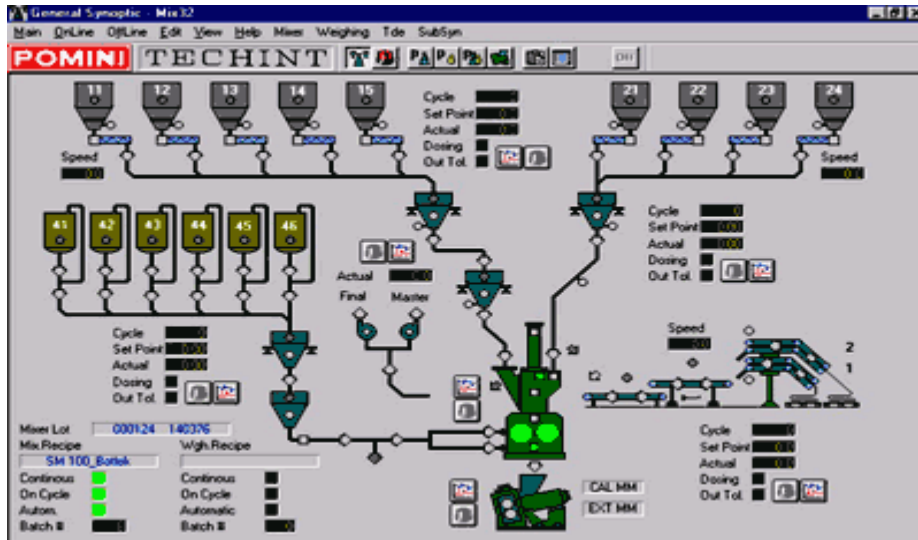
İşletmenin kullanmakta olduğu SAP yazılımında imalata sevk edilen ÖTV’ye tabi hammaddeler, hem miktar hem de tutar üzerinden günlük olarak izlenebilmektedir. Aylık tüketim miktarı bilgisinin muhasebe bilgi sisteminin yanı sıra işletmenin kullandığı endüstriyel kontrol sistemleri üzerinden de izlenebilmesi mümkündür. İmalata sevk edilen hammaddeler fiziksel ortamda operatör kontrolünde tam otomasyonu haiz tartılara aktarılmakta ve tartım cihazının ölçüm sonuçları eşanlı olarak kontrol paneline iletilmektedir. Dolayısıyla, aylık tüketilen hammadde

miktarına ait yasal defter kayıtlarında yer alan bilgilerin işletmenin endüstriyel kontrol sistemlerince üretilen bilgilerle destelenbilme imkanı mevcut bulunmaktadır.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
12- İmalata sevk edilen parafanik yağ maddesi karışıma girmeden önce tartılmaktadır.	X		

Ürün ağaçlarında belirtilen oran ve miktar bilgileri esas alınarak hammadde tanklarından çekilen hammadde kaplarının üzerine barkod etiketleri iliştilmektedir. ÖTV'ye tabi parafanik yağ hammaddesi ile diğer dolgu malzemeleri, karışıma alınmadan önce, üretim geliştirme bölümünce hazırlanan üretim formülündeki miktarlar baz alınarak otomasyonu haiz sabit tartılarda tartılmaktadır. Tartı haznesi istenilen değere ulaştığında otomatik olarak hazneye dolum kesilmektedir. Tartım cihazı o üretim partisinde olması gereken karışım miktar bilgisini ürün ağacı ve iş emri karşılaştırması yaparak uygun olmayan miktar tespitinde uyarı vermektedir. Tartım işleminin ardından parafanik yağ hammaddesi “Bunbury” mikserlerine aktarılmaktadır. Söz konusu iş süreçlerine ait hammadde tankları ve tartım cihazlarına ait örnek bir otomasyon sistemi ekran görüntüsü aşağıdaki gibidir.

Şekil 7: Ölçü ve tartım otomasyonu ekran görüntüsü



Kaynak: (MEB Kimya Lastik Karışımı 2011:32)

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
<i>13- Ekspertiz Raporlarına Göre İmalatta Kullanılan ÖTV Miktarını Gösteren Tablolar Hazırlanır.</i>	X		

İşletmenin denetim dönemi itibariyle bağlı bulunulan sanayi odasında hazırlanmış olan fiili tüketim belgelerinin mevcut olduğu görülmüştür. Söz konusu belgeler işletmenin imalat dönemine ilişkin tüketim miktar bilgisini içermekte olup işletme dışı uzmanlarca hazırlanmaktadır. Belgenin hazırlanışında, işlemin mevcut kapasite durumunda değişiklik bulunup bulunmadığı ve tüketime ait “belge esaslı” bir kontrolün yapıldığı ifade edilmiştir. Bu kriterler haricinde yapılan denetimlerde işletmenin endüstriyel otomasyon sistemleri üzerinden ayrıca bir veri alma işleminin gerçekleşmediği ifade edilmiştir.

Satın alınan hammaddelerin irsaliye kontrolleri ve ölçümleri lojistik bölümü tarafından yapılmaktadır. Satın alınan hammaddeler işletme depolarında sabit hacimli tanklara aktarılmak suretiyle teslim edilmektedir.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
<i>14- Dönembaşı Ve Dönemsonu Stokları Fiili Olarak Tespit Edilmektedir.</i>	X		

İşletmede mali tablo dönemlerinde Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemeler doğrultusunda fiilen envanter listelerinin hazırlandığı ayrıca personele rutin olarak tanımlanan görev konularıyla ilgili mevcutlar üzerinden haftalık fiili sayım çalışmalarının yapıldığı belirtilmiştir. İşletmenin hammadde mevcutlarına ilişkin anlık bilgilerin kullanılan SAP yazılımı üzerinden belge akış sürecine bağlı olarak eş anlı izlenebilmesi mümkündür. Bunun yanı sıra işletmenin hammadde mevcutlarına ilişkin anlık fiziksel tespitler tam otomasyonu haiz dolun tanklarından da anlık olarak izlenebilmektedir. SAP sistem kayıtlarında 150.050.20 alt hesabı kayıtlarına göre işletmenin denetim dönemine ait dönembaşı parafanik yağ hammadde mevcudunun **21.465,92** kg olduğu belirtilmiştir.

Dönembaşı ve dönemsonu mevcutları üzerinde yasal düzenlemeler kapsamında yapılan envanter tespitlerinin işletmenin endüstriyel kontrol sistemlerince

üretilen anlık fiziksel bilgilerle mukayese edildiğinde tarihi ve statik bir nitelikte olduğu anlaşılmaktadır.

İndirimli ÖTV Uygulaması Kapsamında Kontrol Prosedürleri	Evet	Kısmen Evet	Hayır
15- Hazırlanacak İade Talepleri İçin Yasal Süre Şartları Takip Edilir.	X		

İşletme yetkililerince yapılan görüşmede ÖTV Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen iade taleplerine ilişkin süre şartlarının mutlaka takip edildiği ifade edilmiş olmakla birlikte söz konusu tebliğde yer alan 12 aylık imalatta kullanma şartının talep dalgalanmaları nedeniyle zaman zaman aksayabildiği dolayısıyla bu dönemlere ilişkin iade talebinde bulunamadıkları ifade edilmiştir.

3.2.5. Sonuçların Değerlendirilmesi

İşletmenin indirimli ÖTV uygulaması kapsamındaki imalat faaliyetleri hakkında gerçekleştirilen iç uygunluk denetimi çalışmasında öncelikle işletmenin iç denetim organizasyonu ve iç kontrol süreçleri ele alınmıştır.

İşletmenin iç denetim faaliyetleri hali hazırda ayrı bir iç denetim birimi olmaksızın, yönetim kurulu danışma organının yaptığı risk değerlendirmelerine bağlı olarak mali hizmetler bölümüne bağlı alt birim personeline yerine getirilmektedir. Bu çalışma öncesine kadar işletmenin vergisel işlemleri hakkında iç denetim çalışması yapılmadığı, bu alandaki denetimlerin bağımsız denetim şirketlerinden alınan hizmetlerle sağlandığı ifade edilmiştir. Bu durum; işletmenin vergisel işlemleriyle ilgili faaliyetlerinin değerlendirilmesinde yapılacak dış uygunluk denetimlerinde, işletmenin muhasebe bilgi sistemi dışındaki bölümlerince üretilen bilgilerin kapsamlı olarak değerlendirilme kabiliyetini sınırlamakta olduğu şeklinde değerlendirilmiştir. Bunda, vergisel uygunluk kriterlerini sağlama noktasında yapılan dış denetim faaliyetlerinde geleneksel denetim kanıtlarına başvurulmasının alışlagelmiş bir denetim metodu olmasının rolü büyüktür. Nitekim dış denetim faaliyetleri işletmenin mali tabloları ve yasal defter kayıtları ile yakından ilgili olup söz konusu bilgiler işletmenin muhasebe biriminin sorumluluk alanına girmektedir. Daha geniş bir denetim perspektifi sunan iç denetim faaliyeti ise işletmenin tüm birimleriyle yakından ilgili bir denetim türüdür ve bu denetim sürecinde mali verilerin yanı sıra mali nitelikli

olmayan veriler de kullanılmaktadır. Dolayısıyla iç denetim örgütleri mevcut olan işletmeler, faaliyetlerini bir bütün olarak değerlendirebilme ve bu sayede dış denetim faaliyetlerine ek kanıt sunabilme imkanını haizdirler.

İşletmenin muhasebe bölüm sorumlusuyla yapılan görüşmelerde, işletmenin üretim faaliyetleri üzerinde yapılan vergisel uygunluk denetimlerinde, gerek dış denetçilerin gerekse sanayi odasına bağlı eksperlerin işletmede kullanılan endüstriyel otomasyon sistemlerinin veri tabanlarından veri elde etmedikleri ifade edilmiştir. Oysaki işletmenin mevcut teknolojik alt yapısı imalatta kullanılan hammaddelerin anlık ölçüm ve tartım bilgilerinin geçmişe tarihli süzülmesine ve raporlanmasına imkan sağlamaktadır. Kanaatimizce imalat süreçlerinde endüstriyel kontrol sistemlerini kullanan işletmelerin uygunluk denetimlerinde söz konusu sistemlerden elde edilecek ölçüm raporlarından yararlanılması denetim verimliliğini önemli ölçüde artıracaktır. Özellikle indirimli ÖTV uygulamasında olduğu gibi imalatta kullanılan hammadde miktarına ilişkin tespitlerin önem arz ettiği yasal uygunluk şartlarında, işletmenin ürün geliştirme ve üretim bölümlerinde kullanılan endüstriyel kontrol sistemleri marifetiyle üretilen bilgilerin bahse konu imalat işlerine ve yasal defter kayıtlarına güvence sunma imkanının mevcut olduğu değerlendirilmiştir. Ancak hali hazırda işletmelerin bu sistemlerinden sağlayacakları anlık imalat verilerinin vergi denetimlerinde kullanılmasına yönelik veri standardizasyonuna ilişkin yasal bir tanım ve zorunluluk bulunmaması nedeniyle mevcut dış denetim yaklaşımı işletmenin muhasebe bilgi sisteminde üretilen denetim kanıtlarına odaklanmaktadır.

İşletmenin indirimli ÖTV uygulaması kapsamındaki yasal uygunluk şartlarını taşıma noktasında azami hassasiyet gösterildiği tespit edilmiş olup işletme yönetimince geliştirilen iç kontrol prosedürlerinin bu amaca hizmet ettiği tespit edilmiştir. İşletmenin vergisel işlemleriyle ilgili iç denetim faaliyetlerinde karşılaşılan eksikliğin aksine vergisel işlemlerin kayıt ve belgelendirilmesinde güçlü bir iç kontrol yapısı mevcuttur. İşletmede kullanılan bilgisayarlar yerel alan ağları üzerinden kurulu “intranet” sistemi aracılığıyla birbirine bağlı bulunmaktadır. Intranet sistemine personel şifre ile giriş yapmakta olup birim bazında yetki sınırlandırması bulunmaktadır. Ayrıca her bir birimin görev alanıyla ilgili konularda gerçekleştirilecek işlemler için uyulması zorunlu kuralların ve kontrol prosedürlerinin yer aldığı bölüm rehberleri sistem üzerinden personelin dikkat ve sorumluluğuna sunulmuştur.

İşletmede kullanılan intranet sistemi üzerinden her bir birime ait yetki ve sorumluluklarla ilgili kontrol prosedürlerinin tanımlanmış olması yasal kriterlerin önemli bir bölümünün işler gerçekleşirken yerine getirilmesini sağlamaktadır. Muhasebe biriminin kaydetme işlemlerini yerine getirirken iadesi talep edilecek ÖTV tutarının maliyet hesapları yerine ayrı bir hesapta izlenmesi, alış faturalarının günü gününe kaydedilmesi ve iade dosyalarının oluşturulmasında süre şartlarının kontrol edilmesi ile birlikte ÖTV I sayılı listede yer alan ek belge şartlarının güncellenerek yerine getirilmesi söz konusu kontrollere örnek verilebilir.

İşletmede kullanılan SAP yazılımı üzerinden denetim konusu imalat işleri hakkında belge ve kayıt bazlı eş anlı denetim yapma olanaklarının mevcut olduğu görülmüştür. Dikkat çeken bir diğer husus, uygunluk denetimi konusunu oluşturan imalat sürecine ait geçmiş tarihli fiziksel verilere de işletmede kullanılan endüstriyel kontrol sistemleri marifetiyle anlık olarak erişilebiliyor olmasıdır. Muhasebe ve üretim süreçlerine ilişkin iç kontrol süreçlerinin mevcut teknolojik altyapıyla desteklenmesi neticesinde ortaya çıkan iç denetim ortamı; yapılacak uygunluk denetimlerine süreklilik katmakla birlikte konuyla ilgili yapılacak dış uygunluk denetimlerine de ek güvence ve kanıt sunma olanakları yaratmıştır.

İşletmenin üretim sahasında yapılan gözlemler ve yasal kayıtlarının değerlendirilmesi neticesinde uygunluk denetimi döneminde işletmenin yurtiçi firmalardan temin ettiği ÖTV Kanununa ekli I sayılı listenin B cetvelinde 2710.19.99.25 GTİP numarasıyla kayıtlı diğer madeni yağ (parafanik yağ) hammaddesini kullanarak kauçuk hamuru imal ettiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla işletmenin 09.10.2012 tarihli resmi gazetede yayımlanan 2012 / 3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında indirimli ÖTV uygulamasından yararlanarak vergi iadesi talebinde bulunma imkanının mevcut olduğu anlaşılmıştır. Vergi iadesi talebi kapsamında yapılacak uygunluk denetim faaliyetlerinin odak noktasını imal edilen ürünlerin bünyesine dahil olan parafanik yağ hammadde miktarının, güvenilir denetim kanıtlarıyla ortaya konulması oluşturacaktır. Bu kapsamda denetim döneminde satın alınan hammadde miktarının tespitinde öncelikle alış fatura ve kayıtlarında yer alan bilgilerden yararlanılmıştır. Alış faturalarında yer alan bilgilere göre denetim döneminde satın alınan parafanik yağ miktarı **129.520,00 kg**'dır.

Denetim döneminde kauçuk hamuru imalatına sevk edilen parafanik yağ hammadde miktarı işletmenin üretim bölümü tarafından hazırlanan onaylı iş emirleri üzerinden tespit edilmiştir. Ürün geliştirme bölümü tarafından tanımlanan ürün ağaçları üzerinden hesaplanan oran ve miktar bilgileri dikkate alınarak hazırlanan iş emirlerine göre denetim döneminde kauçuk hamuru imalatına sevk edilen hammaddenin **130.210,45 kg** olduğu belirlenmiştir. İşletmede FIFO stok değerlendirme yöntemi kullanılmakta olup dönembası hammadde miktar bilgisinin **21.465,92 kg** olduğu tespit edilmiştir. Bu tespitlere göre işletmenin denetim dönemine ait hammadde hareket tablosu aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur.

Tablo 16: Parafanik Yağ Hareket Tablosu

HAMMADDE HAREKET TABLOSU				
DÖNEMİ	Dönem Başı Stok (kg)	Dönem İçi Alış (kg)	Dönem İçi Sarfiyat (kg)	Dönem Sonu Stok (kg)
2020/KASIM	21.465,92	129.520,00	130.210,45	20.775,47

İşletmenin hammadde alışlarında katlandığı ÖTV oranı 1,5007 olup ÖTV I sayılı liste uygulama genel tebliğinde yer alan şartların sağlanması halinde uygulanacak indirim oranı 0,2850 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla işletme parafanik yağ hammaddesi alırken kilogram başına ödediği 1,5007 vergi ile 2012 / 3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki kararda gösterilen 0,2850 oranının çarpılması neticesinde hesaplanan 0,4276 vergi tutarı arasındaki farkı (1,5007 – 0,4276 = 1,0731 TL/Kg) iade konusu yapabilmektedir. Tablo 16’da yer verilen hammadde hareket tablosuna göre işletmenin denetim döneminde talep edebileceği ÖTV tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

$$\text{İade Edilecek ÖTV Tutarı} = [\text{Ödenen Birim ÖTV Tutarı} - (\text{Ödenen Birim ÖTV Tutarı} \times \text{BKK Kararında Belirlenen Oran})] \times \text{İmalatta Kullanılan Hammadde Miktarı}$$

$$139.728,83\text{TL} = [1,5007\text{TL} - (1,5007\text{TL} \times 0,2850\text{TL})] \times 130.210,45 \text{ Kg}$$

İşletmenin denetim dönemine ait 139.728,83 TL tutarındaki iade talep edilebilir ÖTV tutarı kapsamında yapılan denetim faaliyetinin odak noktasını imal edilen kauçuk hamurun bünyesine giren parafanik yağ miktarı oluşturmaktadır. Buna göre imalatta kullanılan 130.210,45 Kg’lık parafanik yağ miktarının tespitine ilişkin

güvenilir denetim kanıtlarına ulaşılması denetim faaliyetlerinin temel amacını oluşturacaktır. Bilindiği üzere ÖTV I sayılı liste uygulama genel tebliğinde işletmenin imalat faaliyeti hakkında ihtiyaç duyulan bilgilerin işletme dışı uzmanlarca hazırlanan kapasite raporları ve fiili tüketim belgeleri üzerinden belgelendirilmesi yoluna gidilmiştir. Yapılan uygunluk denetimi çalışmasında ise işletmenin üretim bilgi sistemlerince imalat işlerine ait işletme içinde üretilen bilgilere odaklanılmıştır.

Muhasebe bilgi sistemi dışından elde edilen denetim kanıtları destekleyici kanıtlar olarak tanımlanmaktadır. Üretimde kullanılan parafanik yağ miktarını tespit etmeye yönelik olarak muhasebe bilgi sisteminden elde edilen kanıtlar; alış faturaları, irsaliyeler, ilk madde ve malzeme kayıtları, yarı mamul maliyet kayıtları ve dönem başı ve dönem sonu stoklarına ilişkin fiili sayım tutanaklarıdır. İşletmenin ürün geliştirme ve üretim bilgi sistemlerinden üretilen bilgiler ise üretim iş emir formları, ürün ağaçları ve anlık imalata sevk edilen hammadde ölçüm raporlarıdır. Uygunluk denetimi çalışması kapsamında tespit edilen bu denetim kanıtlarının nitelikleri itibarıyla karşılaştırılması aşağıdaki gibidir.

Tablo 17: Denetim Kanıtlarının Karşılaştırılması-1

Sıra	Denetim Kanıtı	Sınıfı	Elde Edildiği Birim	Niteliği	Yasal Zorunluluk
1	Stok ölçüm raporu	İşletme İçi	ÜR-GE Bilgi Sistemi	Elektronik	Hayır
2	Alış Faturaları	İşletme İçi	Muhasebe Bilgi Sistemi	Elektronik	Evet
3	Alış İrsaliyeleri	İşletme İçi	Muhasebe Bilgi Sistemi	Kağıt bazlı	Evet
4	Hammadde alış defter kayıtları	İşletme İçi	Muhasebe Bilgi Sistemi	Elektronik	Evet
5	Yarı Mamul Maliyet Kayıtları	İşletme İçi	Muhasebe Bilgi Sistemi	Elektronik	Evet
6	Üretim iş emri	İşletme İçi	Üretim Bilgi Sistemi	Elektronik	Hayır
7	Yarı Mamul Ürün Ağacı	İşletme İçi	ÜR-GE Bilgi Sistemi	Elektronik	Hayır
8	İmalata sevk ölçüm raporu	İşletme İçi	Üretim Bilgi Sistemi	Elektronik	Hayır

Tabloda yer verilen; anlık stok ölçüm raporu, üretim iş emri formu, ürün ağacı ve anlık imalata sevk tartım raporu verileri yasal olarak düzenlenme zorunluluğu bulunmamasına rağmen işletmede üretim süreçlerine ilişkin mevcut teknolojik alt yapı ve imalatta kullanılan endüstriyel kontrol sistemleri marifetiyle elde edilen imalat verileridir. Muhasebe bilgi sistemi dışından elde edilen bu verilerin diğer denetim kanıtlarıyla içerik yönünden karşılaştırılması aşağıdaki gibidir.

Tablo 18: Denetim Kanıtlarının Karşılaştırılması-2

Sıra	Denetim Kanıtı	Üretim Yöntemi	Üretim Zamanı	Konusu	Türü
1	Stok ölçüm raporu	Otomasyon	İmalattan Önce / Sonra	Hammadde Mevcudu	Miktar
2	Alış Faturaları	İnsan	İmalattan Önce	Hammadde Mevcudu	Miktar ve Tutar
3	Alış İrsaliyeleri	İnsan	İmalattan Önce	Hammadde Mevcudu	Miktar
4	Hammadde defter kayıtları	İnsan	İmalattan Önce	Hammadde Mevcudu	Tutar
5	Mamul Maliyet Kayıtları	İnsan	İmalattan Sonra	İmal Edilen Yarı Mamul	Tutar
6	Üretim iş emri	İnsan	İmalattan Önce	İmal Edilecek Yarı Mamul	Miktar
7	Yarı Mamul Ürün Ağacı	İnsan	İmalattan Önce	Sarf Edilecek Hammadde	Miktar
8	İmalata sevk ölçüm raporu	Otomasyon	İmalat Anında	Sevk Edilen Hammadde	Miktar

Tabloda görüldüğü üzere muhasebe bilgi sisteminde elde edilen denetim kanıtlarının içeriği genellikle imal edilen mamulün bünyesine giren hammaddelerin FIFO stok değerlendirme yöntemine göre belirlenen maliyet tutarlarını yansıtmaktadır. Üretim bilgi sisteminden elde edilen verilerin ise doğrudan hammadde miktarını tespit etmeye yönelik olduğu görülmüştür. Ayrıca her iki bilgi sisteminden elde edilen kanıtlar arasındaki bir diğer önemli fark bu verilerin ait oldukları zamana ilişkindir. Buna göre muhasebe bilgi sisteminden elde edilen denetim kanıtlarının imalat anına ilişkin olmamasına rağmen anlık imalata sevk tartım raporu verisi doğrudan imalat anına ilişkin olup fiilen “bunbury” kazanlarına aktarılan parafanik yağ madde miktarına aittir. İşletme dışı uzmanlarca hazırlanan kapasite raporları ile karşılaştırıldığında anlık imalata sevk tartım raporlarının tüketici talepleri doğrultusunda farklılık gösteren karışım oranlarını yansıtabilmek suretiyle işletmenin esnek üretim yapısını daha doğru yansıtmaya olanağının mevcut olduğu değerlendirilmiştir.

Anlık imalata sevk ölçüm raporu listesinde yer alan imalata sevk edilen parafanik yağ tartım bilgisinin; dolum ve tartıya yüklenim safhalarında ortaya çıkması muhtemel fireler de göz önünde bulundurularak, iade talebi doğrultusunda hazırlanan hammadde hareket tablosundaki imalata sevk edilen parafanik yağ miktarı ile yakın sonuç verdiği görülmüştür. İşletmede kullanılan siber fiziksel otomasyon sürecinde dijital olarak sürekli izlenen bu veriye aylık olarak pdf formatında ulaşılabilir.

Denetim kanıtlarının niteliği denetim konusuna bağlı olarak değişim gösterebilmektedir. Muhasebe bilgi sisteminde hazırlanan mali tablolar ve yasal defter kayıtları işletme faaliyetleri hakkında temel bilgi sağlayıcı dokümanlar olup bu

kayıtların doğruluğu ancak güvenilir denetim kanıtlarıyla ortaya konulabilmeleriyle mümkündür. Genel muhasebe denetimi yaklaşımında kullanılan fatura ve irsaliyeler, ödeme belgeleri ile muavin hesap kayıtları gibi dokümanlar bu amaca hizmet etmekle birlikte üretimde kullanılan hammadde miktarına ilişkin bilgilerin önem arz ettiği denetim çalışmalarında kullanılan denetim kanıtları daha çok işletmenin üretim bilgi sistemince hazırlanmaktadır. Gelişen üretim teknolojileri sayesinde üretim süreçlerine ait verilere dijital ortamda anlık olarak erişilmesini mümkün olup bu veriler üretim süreçleri hakkında yapılacak dış denetim faaliyetlerinde denetçilere görüş oluşturmalarına katkı sağlamaktadır. Bununla birlikte söz konusu dijital üretim verilerinin güvenilirliğine ilişkin doğruluk, bütünlük ve yetki tanımlamaları gibi düzenlemelerin yapılması halinde işletme bilgi sistemlerinden üretilen bu verilerin dış uygunluk denetimlerine güvence ve kanıt sunabilme imkanlarının mevcut olduğu değerlendirilmiştir.

SONUÇ

Teknolojik gelişmeler iş dünyasının her alanında etkilerini hissettirmeye devam etmekle birlikte günümüzde bu gelişmelerin geldiği aşama Endüstri 4.0 kavramı ile ifade edilmektedir. İlk kez 2011 yılında Robert Bosch ve Henning Kagermann tarafından kullanılan bu kavramın etkilediği önemli iş sahalarından birisi de endüstriyel imalat sektörüdür. Son yıllarda sıkça duyulan grup teknolojisi, nesnelerin interneti, büyük veri ve endüstriyel kontrol sistemlerinin işletmelerde farklı amaçlarla kullanımı yaygınlaşmakta ve yeni nesil üretim ortamlarında yerini almaktadır.

Sayılan bu teknolojik gelişmeleri iş süreçlerine dahil etmeyi başaran işletmelerin bilgiyi üretme ve yönetme imkanları artmakta ve zengin bir veritabanı üzerinden çalışabilme imkanına kavuşmaktadırlar. Rekabetçi işletmeler teknolojiye yaşanan bu gelişmelere entegrasyonlarını artırabilmek için bilgi sistemlerini sürekli geliştirmektedirler. Bu sayede tesis edilen üretim ortamlarının getireceği maliyet ve bilgi avantajlarını kullanarak küresel ölçekli rekabet avantajları elde etmek amaçlanmaktadır.

Kuşkusuz işletmelerde kullanılan bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler işletme faaliyetleriyle ilgilenen çevrelerin çalışma metotlarında da değişiklikleri beraberinde getirmekte olup bunun belirgin bir yansıması denetim faaliyetleri alanında yaşanmaktadır. Denetim konusu olayların, rutin risk değerlendirmeleri üzerinden geçmiş tarihli denetim kanıtları üzerinden ele alındığı denetim faaliyetleri, bugün artık yerini işlemlerin gerçekleşme anına yakın bir sürede, sürekli risk değerlendirmeleri eşliğinde ele alındığı teknolojik destekli denetim faaliyetlerine bırakmaktadır. Denetim faaliyetinde eş zamanlı bilgilerin kullanılabilme olanakları kontrol ve raporlama sürelerini hızlandırmakta, istenilmeyen iş durumlarına hızlı bir şekilde müdahale edilebilmesini mümkün kılmaktadır.

Teknolojik gelişmeler; statü bakımından, işletme örgütü içinden veya dışından olsun, işletme faaliyetleri üzerinde gerçekleştirilen tüm denetim faaliyetlerini etkilemektedir. Kağıt temelli dokümanlar üzerinden el ile yapılan denetim faaliyetleri bilgisayar üzerinden yapılan ve elektronik denetim kanıtlarına dayalı bir denetim modeline doğru evrilmektedir. Satın alma aşamasından pazarlama aşamasına kadar

tüm departmanlara ait iş süreçlerinin bütünleşik halde izlendiği ve gerçek zamanlı muhasebe bilgi sistemlerinin kullanıldığı işletme ortamının örnek alındığı bu çalışmada, satın alınan hammaddelerin anlık olarak hangi aşamada olduğunun izlenebildiği ve geçmişe dönük filtreleme olanaklarının mevcut olduğu görülmüştür.

Bilgiyi dönüştürme, aktarma ve depolama teknolojilerinde yaşanan gelişmeler aralıklı denetim modellerini sürekli bir hale getirmektedir. Bu ise izleme ve kontrol eylemleri ile daha yakın ilişkide bulunan iç denetim faaliyetlerinin önemini artırmaktadır. Günümüzde iç denetim organizasyonlarından varlık güvenliğini önceleyen denetim modelleriyle birlikte rekabet ortamında işletmeye artı değer kazanımları yaratacak yenilikçi denetim yaklaşımları da beklenmektedir. Denetim konusu olayların gerçekleştiği anda veya kısa bir süre içinde raporlanabildiği bir iç denetim ortamı işletme yönetiminin faaliyetler üzerindeki gözetim sorumluluğunu yerine getirmesine yardımcı olmakta ve karar alma etkinliğini artırmaktadır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün tanımında iç denetimin işletme faaliyetlerini inceleme ve değerlendirme fonksiyonu olduğundan bahsedilerek söz konusu denetim faaliyetlerinde işletmenin mali nitelikte olmayan bilgilerinin de kullanıldığı ifade edilmiştir. İç denetimin sürecinde işletmenin mali nitelikteki işlemlerinin yanı sıra mali nitelikli olmayan tüm bilgilerin de değerlendirilmesinin yapılması denetim perspektifini genişletmektedir. Mali nitelikli olmayan denetim kriterlerine; iş sağlığı, güvenlik ve çevresel koşullar nedeniyle uyulması gereken düzenlemeler örnek verilebilir. Bunun yanı sıra kullanılan siber fiziksel otomasyon sistemleri vasıtasıyla imalat faaliyetlerinde iç içe geçmiş pek çok süreç ve eylem üzerinden mali nitelikli olmayan dataların da toplanabilmesi mümkündür.

İmalat süreçlerinde siber fiziksel otomasyon sistemlerinin kullanıldığı işletmelerde gerçekleşen fiziksel eylemlerin dijital veriye dönüştürülmesi, bu verilerin saklanması ve iletilmesi imkanlarının mevcut olduğu görülmüştür. Bu yetenekleri haiz bir imalat ortamında iç kontrol prosedürleri ile desteklenen bağımsız bir iç denetim yaklaşımının mevcudiyeti imalat işleri üzerinden yapılacak uygunluk denetimlerinin sağlayacağı güvence düzeyine katkı sağlamaktadır.

İmalat faaliyetleri üzerinde gerçekleşmesi muhtemel uygunluk denetimlerinden birisi de bir kamusal dış denetim faaliyeti olan vergi denetimidir. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listede yer alan malların vergilendirilmesi miktar verisinin esas alındığı bir sistem çerçevesinde gerçekleşmektedir. Diğer dolaylı vergilerde verginin matrahı tutar cinsinden belirlenirken ÖTV I sayılı listede yer alan malların vergilendirilmesinde verginin matrahı; kilogram, litre, metreküp miktarları üzerinden tespit edilmekte olup liste bazında maktu vergileme yapılmaktadır. ÖTV Kanununun 8. ve 12. maddeleri kapsamında yayımlanan 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli kararda sanayi kesimi üzerindeki vergi yükünü azaltarak işletmelerin üretkenliklerine ve rekabet güçlerine katkı sağlamayı amaçlayan indirimli ÖTV düzenlemesi de üretimde kullanan hammadde miktarı esas alınarak işletmelere vergi iadesi imkanı tanımaktadır. İşletmelerin bu kapsamdaki iade talepleri vergi idaresince yapılan uygunluk denetimi faaliyetleri neticesine bağlı olarak sonuçlanmakta olup bu denetimlerin odak noktasını imal edilen mamulün bünyesine giren ÖTV'ye tabi hammadde miktarının tespit edilmesi oluşturmaktadır.

İşletmelerin endüstriyel kontrol sistemlerine yapmış oldukları teçhizat ve alt yapı yatırımları imalat faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini doğru bir şekilde analiz etmelerine imkan sağlamakta ve işletme yönetiminin karar alma sürecine katkı sağlamaktadır. İmalat süreçlerindeki fiziksel hareket ve ölçüm işlemlerinin dijital ortama aktarılabilmesi ve sürekli olarak izlenebilmesi aynı zamanda bu faaliyetler üzerindeki denetimlere ispat edici kanıt sunabilme imkanlarını da içinde barındırmaktadır. Kullanılan denetim kanıtları açısından irdelendiğinde iade edilecek ÖTV tutarının tespitine yönelik yapılacak vergi denetimlerinde kullanılan; yasal defter kayıt ve belgeleri ile kapasite ve tüketim raporlarının imalatla ilgili eşzamanlı bilgi sunabilme imkanları endüstriyel kontrol sistemlerinin kullanıldığı imalat süreçlerinden gelen bilgilere göre daha sınırlı olduğu değerlendirilmiştir. Özellikle tutar cinsinden hazırlanan yasal defter kayıtlarının ÖTV Kanununun sistematığına uygun olmamasının yanı sıra üretimde eşdeğer hammadde kullanıldığı varsayımı ile hazırlanan kapasite raporlarının müşteri taleplerine göre değişen esnek üretim modelini tam olarak ortaya koymaktan uzak olduğu görülmektedir.

Çalışmada, iç denetim uygulamaları kapsamında oldukça sınırlı uygulandığı görülen “vergisel uygunluk denetimi faaliyetlerine” dikkat çekmek istenmiş, bu denetim faaliyetlerinden elde edilecek bulguların dış denetim faaliyetlerine destekleyici denetim kanıtı sunma imkanının mevcut olduğu görülmüştür. Bu bakımdan, imalatçı işletmelerin ÖTV iade talepleri kapsamında Maliye Bakanlığı bünyesinde gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, işletmelerin iç denetim ve kontrol süreçlerinden elde edilen destekleyici denetim kanıtlarının kullanımının yaygınlaştırılması, üretim işletmelerinde endüstriyel kontrol sistemlerinin kullanımının teşvik edilmesi ve bu sistemlerden alınan eş zamanlı imalat verilerinin standardizasyonu ve uyumlulaştırılmasına yönelik yasal adımlar atılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Adiloğlu Burcu, (2011) “İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürler” İstanbul, Türkmen Yayınevi
- Akdağ Yusuf, (2015) “Özel Tüketim Vergisinin Muhasebeleştirilmesi ve Beyanı” Ankara, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları
- Aksoy Tamer, (2006) “Tüm Yönleriyle Denetim” Ankara, Yetkin Yayınları
- Alptrük Ercan, (2008) “İç Denetim Rehberi” Ankara, Özkan Yayıncılık
- Bakkal Hakan, İlknur Tunç, Alper Kasımoğlu, (2016) “İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi” İstanbul, İdeal Yayınları
- Beşergil Bilsen, (2009) “Rafineri Prosesleri” İzmir, Babil Yayıncılık
- Boone Louis, David L.Kurtz, (2016) “Contemporary Businnes” Ankara, Nobel Yayıncılık
- Çaldağ Yurdakul, (2007) “Denetim ve Raporlama” Ankara, Gazi Kitapevi Yayınları
- Çömlekçi Ferruh, (2009) “ Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz” Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Davenport Thomas, (2014), “Big Data At Work” İstanbul, Türk Havayolları Yayınları
- Demir Hulusi, Şevkinaz Gümüšođlu, (2009) “ Üretim Yönetimi” İstanbul, Beta Basım Yayıncılık
- Duman Ömer, (2008) “Muhasebe Denetimi ve Raporlama” Ankara, Tesmer Yayıncılık
- Güredin Ersin, (2008) “Denetim ve Güvence Hizmetleri” İstanbul, Arıkan Yayınları
- Kardeş Selimoğlu Seval, Cevdet Özbek (2018) “İç Denetim” Ankara, Nobel Yayıncılık
- Kardeş Selimoğlu Seval, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, Kurt Ganite, (2014) “Muhasebe Denetimi” Ankara, Gazi Kitapevi Yayınları
- Kepekçi Celal, (2000) “Bağımsız Denetim” Ankara, Siyasal Kitapevi
- Kızılot Şükrü, (1994) “Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması” Ankara, Yaklaşım Yayıncılık
- Kızılot Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, (2007) “Vergi Hukuku” Ankara, Yaklaşım Yayıncılık
- Köse Ömer, (2007) “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim” Ankara, Sayıştay

- Kurnaz Niyazi, Taner Çetinoğlu, (2010) “ İç Denetim Güncel Yaklaşımlar” İzmit, Umuttepe Yayınları
- Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittnhofer, James H.Scheiner, (2003) “Sawyer’s Internal Auditing: The Practise of Modern Internal Auditing” Florida, Inst. Of Internal Auditors
- Moeller Robert R., (2009) “Brink’s Modern Internal Auditing” New Jersay, John Willey & Sons.Inc.
- Özer Akif, (2010) “Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi ve Yönetimi” Ankara, Adalet Yayın Evi
- Pehlivanlı Davut, (2019) “ Modern İç Denetim” İstanbul, Beta Yayınları
- Pınar Abuzer, (2010), “Maliye Politikası Teori ve Uygulama” Ankara, Naturel Yayınları
- Pickett K.H.Spencer, (2005) “The Essential Handbook of Internal Auditing” England, John Willey & Sons. Inc.
- Tekin Fazıl, Ali Çelikkaya, (2018) “Vergi Denetimi” Ankara, Seçkin Yayıncılık
- Ulusoy Yasin, (2007) “ Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim” Ankara, Seçkin Yayıncılık
- Yılandı Münevver, (2015) “İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi” Ankara, Detay Yayıncılık
- Yurtsever Gündoğan, (2008) “Bankacılığımızda İç Kontrol” İstanbul, Türkiye Bankalar Birliği

Makaleler, Bildiriler, Diğer Basılı Kaynaklar

- Acar Durmuş, Öztürk Sami, Usul Hayrettin, (2016), “Dijital Ortamda Denetim: Sürekli Denetim” Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:21, Sayfa; 1561 – 1571
- Alagöz Ali, Ortakarpuz Metehan, (2018), “Muhasebe Bilgi Sisteminde Kurumsal Bilgelik Anlayışı” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 77, Sayfa:1-26
- Alçın Sinan, (2016) “Üretim İçin Yeni Bir İzlek: Sanayi 4.0” Journal Of Life Economics, Sayı:2 Sayfa: 19-30
- Arı Yavuz Selim, (2011), “Birden Fazla Seranın PLC ve SCADA Yazılımı Üzerinden Kontrolü ve İnternet Üzerinden İzlenmesi” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
- Aslan Yasin, (2009) “İdari Yaptırımlar” TBB Dergisi, Sayı:85 Sayfa:173-188

- Atmaca Metin, (2012) “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi” Afyonkocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:1 Sayfa:191-205
- Beyazıtılı Ercan (2002) “Sürekli Denetim: Geleceğin Denetimi” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:6 Sayfa: 119 -128
- Beşel Furkan (2017) “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi” Sayıştay Dergisi, Sayı: 107 Sayfa: 65-98
- Bezirci Muhammet, Karasioğlu Fehmi, (2011) “ Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi” Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı:21 Sayfalar: 572 – 591
- Çevikbaş Rafet, (2011) “ Türkiye’de İç Denetim Kurumu” Türk İdare Dergisi, Sayı:471, Sayfa:47-67
- Çetinoğlu Tansel, Kurnaz Niyazi, Şen Yılmaz, (2011), “Kurumsal Kaynak Planlaması: Yönelimsel Karar Verme Açısından CP Group Uygulaması” Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:30 Sayfa:141-154
- Demirci Gülgün, (2016), “COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Yeniliklerine Bir Bakış” Mali Hizmetler Bülteni, Sayfa:1-3
- Demirhan Dilek, (2002) “ İşletmelerde Stratejik Bilgi Sistemleri Yönetimi ve Rekabet Üstünlüğü Elde Edilmesindeki Rolü” Ege Akademik Bakış Dergisi, Sayfalar:117-124
- Didinmez İrem, (2008), “Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Kapsamında Değerlendirilen Vergi Harcamaları” Vergi Raporu Dergisi, Sayı:227, Sayfa:44-59
- Dinç Engin, Varıcı İdris, (2008), “Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Düzeyine Etkisi: Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma” Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:10 Sayfalar 67-85
- Düşükcan Muhammet, Kaya Ülkü, (2003), “İşletmelerde Bilgi Teknolojilerinin Kullanılma Yerleri” Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler M.Y.O. Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları Sayı:3 Sayfalar:33-37
- Gersil Aydın, (2007), Üretim Sistemleri ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri” Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt:62 Sayfalar:107-123
- Gökalp Mert, Kayabay Kerem, Çoban Selin, (2018), “Büyük Veri Çağında İşletmelerde Veri Bilimi” 5th International Management Information Systems Conference 24-26 Ekim, Ankara

- Gökçay Emre Şerif, (2017), “Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri”, Journal of Life Economics, Sayfalar:113-133
- Haspolat Mehmet Ali, (1991), “ Halka Açık Şirketlerin Denetimi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu” Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Ankara
- İşgüden Burcu, (2012), “Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler ve İç Denetim Birimlerinin Değişimleri Değerlendirmesine Yönelik İMKB-100 İşletmelerinde Bir Uygulama” Doktora Yeterlilik Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir
- Kamu Gözetim Kurumu Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2019), “ Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı Sayı-2019/ 1” Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi
- Kayar Adem, Ayvaz Berk, Öztürk Fatih, (2018), “Akıllı Fabrikalar, Akıllı Üretim:Endüstri 4.0 Genel Bakış” International Eurasian Conference on Science, Engenering an Tevhcnology, November 22,23 Ankara, Sayfalar: 1652-1658
- Kızılboğa Ruveyda, Özşahin Filiz, (2013) “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve Denetçilere Katkısı” Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayfa:220-236
- Koşar Sevinç, (2015), “On Numara Yağ Sorunu Üzerine” Gümrük & Ticaret Dergisi, Sayı:5 Sayfa:73-82
- Milli Eğitim Bakanlığı, (2011) “Kimya Teknolojisi ve Lastik Karışımı Oluşturma”, Ankara
- Özeren Baran, (2000), “İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları” Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara
- Rezaee Zabihollah, Elam Rick, Sharbatoghlie Ahmad, (2001), “Nanagerial Auditing Journal” Sayfa:150-158
- Sabuncu Birsal, (2018), “İç Denetim Anlayışındaki Değişiklikler ve Gelişmeler”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt No:20 Sayfa:779 – 789
- Saltık Nihal, (2007), “İç Kontrol Standartları” Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara
- Saraç Osman, (2005), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi, Sayı:148 Sayfa:122-162
- Serçmeli Murat, Suphi Orhan, (2016) “ Sürekli Denetim ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine BİST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma” Sayıştay Dergisi, Sayı:101, Sayfalar:87-110

- Sevim Adnan, Bülbül Samet, (2017), “Kurumsal Kaynak Planlaması Sistemleri ve Sürekli Denetimde Yapay Zeka Kullanımı” Aksaray Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:9 Sayfa:1-12
- Somuncu Ahmet, (2014), “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi, Hukuki Yapı ve Uygulama Değerlendirilmesi” Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:43 Sayfa:133-173
- Şekkeli Hatice, Bakan İsmail, (2018), “Endüstri 4.0 Etkisiyle Lojistik 4.0”, Journal of Life Economics, Sayı:2 Sayfa: 17-36
- Türedi Hasan, Koban Ahmet, (2015), “COSO İç Kontrol ABD Modeli ile Turnbull ve Kanada COCO Modellerinin Karşılaştırılması” Sayıştay Dergisi, Sayı:99 Sayfa:95-119
- Uyar Özgür, (2014), “I Sayılı Listede Yer Alan Mallar İçin ÖTV İade Sistemi” Vergi Raporu Dergisi, Sayı:172 Sayfalar:73-85
- Yücedoğru Recep, Sarıaslan Osman, Kuştepe Abdulkadir, (2019), “Türk Vergi Denetimini Üç Boyutu ile Tartışmak” Vergi Raporu Dergisi, Sayı:232, Sayfa:312-331
- 10.01.1961 tarihli 10705 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 13.06.1989 tarihli 20194 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- 12.06.2002 tarihli 24783 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 14.02.2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 02.11.2011 tarihli 28103 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- 09.10.2012 tarihli 28436 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2012 / 3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği
- 05.03.2015 tarihli 29286 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan ÖTV I sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği
- 19.10.2019 tarihli 30923 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Elektronik Kaynaklar

<https://www.tide.org.tr> 20.11.2020 tarihli erişim.

<https://www.theiaa.org> 10.11.2020 tarihli erişim.

<https://www.coso.org> 20.11.2020 tarihli erişim.

<https://www.isgum.gov.tr> 22.06.2020 tarihli erişim.

<https://www.tmmob.org.tr> 22.06.2020 tarihli erişim.

<https://assets.kpmg/tr> 20.11.2020 tarihli erişim.

<https://www.gumruk.com.tr> 09.11.2020 tarihli erişim.

