

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MUHASEBE UYGULAMALARI
VE DENETİMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Muzaffer YILDIZ

Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı

Muhasebe ve Denetimi Programı

NİSAN, 2024

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MUHASEBE UYGULAMALARI
VE DENETİMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Muzaffer YILDIZ
(Y2112.070003)

Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

NİSAN, 2024

TEZ SINAV TUTANAĞI

ONUR SÖZÜ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum "Özel Tüketim Vergisinin Muhasebe Uygulamaları ve Denetimi" adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça 'da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. (04/04/2024)

Muzaffer YILDIZ

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasını hazırlamamda bana yol gösteren, bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan tez danışmanım sayın hocam; Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA başta olmak üzere, yüksek lisans eğitimim sürecinde emek veren saygıdeğer hocalarıma;

Bu süreçte benden maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen sevgili eşime teşekkürlerimi sunuyorum.

Nisan, 2024

Muzaffer YILDIZ

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MUHASEBE UYGULAMALARI VE DENETİMİ

ÖZET

Devletlerin en önemli gelir kaynaklarının başında vergiler gelmektedir. Bu nedenle devletlerin ekonomik ve mali istikrarı için etkin ve iyi düzenlenmiş vergi sistemleri kurmaları gerekmektedir. Adil ve uygulanabilir bir vergi sistemi ile devletler mükelleflerinin vergisel belirsizliklerden arı olmalarını sağlarken daha gerçekçi yatırım yapmalarına imkân tanımaktadır. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) devletler için önemli gelir kaynağı iken, mükellefler için de maliyet kalemi olabilmektedir. Türk vergi sistemi içerisinde önemli paya sahip olan ÖTV, 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmiş ve bazı düzenlemeler yapılarak daha sade bir yapıya ulaştırılmıştır. ÖTV mevzuatının işlemlerinin kendine has özellik arz eden bir yapısı bulunmaktadır. ÖTV'ye tabi işlemlerin muhasebe sistemine aktarılmasında mevzuata ilişkin bilgi eksikliği, dikkatsizlik, işletmelerin muhasebe ve denetim sistemlerinin olmaması veya zayıflığı mali tablolar üzerinde yanlış bilgiler oluşumu sonucunu doğurmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, ÖTV'ye tabi işlemler yapan farklı sektörlerdeki işletmelerin ÖTV'ye ilişkin muhasebeleştirme işlemlerini ve yapılan bu işlemlerin denetim esaslarına uygunluğunu ilgili kriterlere göre değerlendirmek. Söz konusu işlemlerde ÖTV'ye ilişkin kanun, tebliğ, bakanlar kurulu kararları ve ilgili literatür dikkate alınmıştır. Araştırmada, Türkiye'de ÖTV'nin muhasebeleştirilme ve denetim esasları örnek uygulamalar üzerinden ele alınarak uygulamalarda dikkat edilmesi gereken hususların neler olduğu ortaya konulmaya çalışılmış olup araştırmada sunulan veriler, mevcut durumun daha da iyi anlaşılmasını ve sistemin daha iyileştirilmesine yönelik katkı sağlayacaktır. Çalışmada kullanılan örnek firmaların arttırılması, sektörlerin karşılaştırılarak değerlendirmeler yapılması ve denetim formlarının geliştirilmesi önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Muhasebe, Özel Tüketim Vergisi

ACCOUNTING PRACTICES AND AUDIT OF SPECIAL CONSUMPTION TAX

ABSTRACT

Taxes are one of the most important sources of income of states. Therefore, states need to establish effective and well-organised tax systems for economic and financial stability. With a fair and applicable tax system, states enable taxpayers to make more realistic investments while ensuring they are free from tax uncertainties. While Special Consumption Tax (SCT) is an important source of income for states, it can also be a cost item for taxpayers. SCT, which has an important share in the Turkish tax system, entered into force on 01.08.2002 and has been simplified by making some regulations. The transactions of SCT legislation have a unique structure. Lack of information about the legislation, carelessness, absence or weakness of the accounting and auditing systems of the enterprises in transferring the transactions subject to SCT to the accounting system result in the formation of incorrect information on the financial statements.

The purpose of this study is to examine the accounting procedures of firms in different sectors that have operations subject to special consumption tax and the compliance of these operations with terms of inspection. Laws, communiqués, decisions of the Council of Ministers and the relevant literature regarding SCT were taken into consideration in these transactions. In the research, the principles of accounting and auditing of SCT in Turkey are discussed through sample applications and the issues to be considered in the applications are tried to be revealed and the data presented in the research will contribute to a better understanding of the current situation and further improvement of the system. It is recommended to increase the sample companies used in the study, to make evaluations by comparing sectors and to develop audit forms.

Keywords: Audit, Accounting, Special Consumption Tax

İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ	i
ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET	v
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	ix
ÇİZELGELER LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
I. GİRİŞ	1
II. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	5
A. Muhasebe.....	5
1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	6
2. Muhasebenin Fonksiyonları.....	7
a. Kaydetme fonksiyonu	8
b. Sınıflandırma fonksiyonu.....	8
c. Özetleme fonksiyonu	8
d. Analiz ve Yorum fonksiyonu	8
e. Raporlama fonksiyonu	8
3. Muhasebenin Temel Kavramları	9
4. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	11
5. Tek Düzen Hesap Planı.....	11
B. Muhasebe Denetimi.....	13
1. Muhasebe Denetiminin Tarihiçesi	13
2. Muhasebe Denetiminin Türleri.....	14
a. Amaçlara göre denetim türleri	14

i. Finansal tablolar denetimi.....	14
ii. Uygunluk denetimi.....	15
iii. Faaliyet denetimi.....	16
3. Muhasebe Denetiminin Amaçları.....	17
C. Vergi Sistemi.....	18
1. Vergi Kavramı.....	18
2. Verginin Tarihçesi.....	19
3. Türk Vergi Sistemi.....	20
4. Türkiye’de Vergi Çeşitleri.....	23
a. Servet üzerinden alınan vergiler.....	23
b. Gelir üzerinden alınan vergiler.....	24
c. Harcama üzerinden alınan vergiler.....	26
III. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ’NİN MUHASEBELEŞTİRME VE DENETİM ESASLARI.....	29
A. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV).....	29
1. ÖTV’nin Tarihçesi.....	30
2. Türkiye’de ÖTV’nin Tarihçesi.....	30
3. Ekonomik, Sosyal ve Mali Amaçlar.....	33
4. Verginin Konusu.....	34
5. Vergiyi Doğuran Olay.....	35
6. Vergi Mükellefi ve Sorumlusu.....	36
7. Verginin Matrahı ve Beyanı.....	37
B. Özel Tüketim Vergisi’nin Muhasebeleştirme Esasları.....	38
C. Özel Tüketim Vergisi’nin Denetim Esasları.....	41
IV. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ’NİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DENETİMİ ÜZERİNE UYGULAMALAR.....	53
A. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	53
B. Araştırmanın Kapsamı.....	53
C. (I) Sayılı Listeye İlişkin Muhasebe ve Denetim Örnekleri.....	54

D. (II) Sayılı Listeye İlişkin Muhasebe ve Denetim Örnekleri	74
E. (III) Sayılı Listeye İlişkin Muhasebe ve Denetim Örnekleri.....	76
F. (IV) Sayılı Listeye İlişkin Muhasebe ve Denetim Örneği.....	81
G. ÖTVK Kapsamında Tevkifatlı Teslimlerin Muhasebe ve Denetim Örneği.....	85
Ğ. ÖTVK Kapsamında İhracat Teslimlerinin ve İhraç Kaydıyla Teslimlerin Muhasebe ve Denetim Örneği	89
V. SONUÇ VE ÖNERİLER	95
VI. KAYNAKÇA	99
ÖZGEÇMİŞ	107

ÇİZELGELER LİSTESİ

Çizelge 1 ÖTV'ye tabi işlemler için imalatçı işletme denetim formu	50
Çizelge 2 ÖTV'ye tabi işlemler için alım satım yapan işletmeler denetim formu.....	51
Çizelge 3 Yağ teslimine ait fatura bilgileri.....	56
Çizelge 4 ABC İthalat İhracat Anonim Şirketi'nin ÖTV işlemleri için denetim formu	58
Çizelge 5 Yağ alımına ait fatura bilgileri	59
Çizelge 6 XYZ Deri İmalat San. Ltd. Şti.'nin ÖTV işlemleri için denetim formu...	62
Çizelge 7 White spirit alımına ait fatura bilgileri.....	64
Çizelge 8 Tiner satışına ait fatura bilgileri	65
Çizelge 9 BYZ Limited Şirketi'nin ÖTV işlemlerine ait denetim formu	66
Çizelge 10 LPG ithalatına ilişkin bilgiler. (25.12.2023)	68
Çizelge 11 Hekzan ve diğer katkı maddelerine ait alım faturası bilgileri ve muhasebe kayıtları (28.12.2023)	69
Çizelge 12 38.14 G.T.İ.P. numaralı Balata Spreyi isimli ürünün satışına ait fatura bilgileri ve muhasebe kaydı	71
Çizelge 13 OGR Anonim Şirketinin ÖTV işlemleri ait denetim formu.....	73
Çizelge 14 Otomobil teslimine ait fatura bilgileri.....	74
Çizelge 15 ABC Ltd. Şti.'nin ÖTV işlemlerine ait denetim formu-konsinye teslimi	78
Çizelge 16 Bira satışına ait fatura bilgileri.....	79
Çizelge 17 ABC Ltd. Şti.'nin ÖTV işlemlerine ait denetim formu	80
Çizelge 18 Alkol alım faturası.....	81
Çizelge 19 Parfüm alım faturası.....	81
Çizelge 20 Tıraş sonrası müstahzar satışına ait fatura bilgileri.....	82
Çizelge 21 XYZ Kozmetik Ltd. Şti'nin ÖTV işlemlerine ait Denetim Formu.....	84
Çizelge 22 23.10.2023 tarihli ÖTV tevkifatlı fatura bilgileri	86
Çizelge 23 31.10.2023 tarihli satış fatura bilgileri.....	87
Çizelge 24 XYZ OİL Ltd. Şti'nin ÖTV işlemlerine ait denetim formu.....	88
Çizelge 25 Deodorant ihracat fatura bilgileri.....	90

Çizelge 26 DRN İthalat İhracat Ltd. Şti'nin ÖTV işlemlerine ait denetim formu	91
Çizelge 27 Vuruntuyu Önleyici Müstahzara ait ihraç kayıtlı fatura bilgileri	92
Çizelge 28 XYZ Oil San. Ltd. Şti.'nin ÖTV'ye ilişkin denetim formu	93

KISALTMALAR LİSTESİ

BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
Cm	: Santimetre
G.T.İ.P.	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
Kg	: Kilogram
LPG	: Sıvılaştırılmış Petrol Gazı
Ltd. Şti.	: Limited Şirketi
Lt	: Litre
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
San. Ltd. Şti.	: Sanayi Limited Şirketi
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TL	: Türk lirası

I. GİRİŞ

İnsanlar varoluşundan itibaren müşterek yaşam alanlarında ortak ihtiyaçlara gereksinim duymuşlardır. Avcılıkla-toplayıcılıkla yaşamını sürdüren ilkel bir topluluğun ortak en temel ihtiyacı olan güvenliği kendi içlerinde karşılayabilecek durumda iken günümüzde gelişen ve değişen şartlar toplumların ortak ihtiyaçlarının çeşitlenmesini, bu ihtiyaçların bireysel açıdan ya da küçük topluluklar tarafından karşılanabilmesini imkânsız hale getirmektedir. Bununla beraber adalet, savunma, diplomasi gibi kamusal; eğitim, sağlık gibi yarı kamusal mal ve hizmetlerin bölünemeyen veya kısmen bölünemeyen olması, bu mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmaması bu mal ve hizmetlerin üretim finansmanı sorununu ortaya çıkartmaktadır. Dolayısıyla bu finansman için gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Devletin, toplumun çeşitli ihtiyaçlarını karşılamak için yerine getirdiği hizmetler kamu hizmeti olarak tanımlanırken, bu hizmetleri karşılamak için yaptığı ödemeler ise kamu harcaması olarak tanımlanır. Bu kaynakların başında da vergiler gelmektedir. Devlet kamusal ve yarı kamusal mal ve hizmet üretiminde rol almaktadır. Bu da vergileri devlet ile vatandaş arasında köprü vazifesi gören bir araç haline getirmektedir. Bireylerin ve diğer ekonomik aktörlerin tek başına karşılayamayacakları bu hizmetlerin mutlak güç olan devlet tarafından toplanan vergilerle karşılanması halk ile devletin aralarındaki bağı güçlendirmektedir.

Vergiler belirli bir yere tahsis taahhüdü olmadan karşılıksız toplanmaktadır. Karşılıksız olan bu vergiler egemen güç tarafından savunma başta olmak üzere sağlık, eğitim gibi birçok hizmetin sunulması için kullanılmaktadır. Verginin egemen güç tarafından karşılıksız olarak alınması bireylerin mülkiyet hakları ile yakından ilgilidir. Bu yönüyle vatandaşların hak ve özgürlüklerini sınırlaması nedeniyle vergilerin miktarı, konusu ve toplanış biçimi bakımından belirlenen kurallar çerçevesinde alınması gerekmektedir. Bu doğrultuda vergi, kamu hizmetlerinin karşılığında oluşan giderleri karşılamak ve devletin karşılamakla sorumlu olduğu sosyal ve ekonomik yükümlülüklerini yerine getirebilmek için belirli kurallar çerçevesinde devletin yetkili

kurumlarınca egemenlik gücüne dayanarak aldığı parasal unsur olarak tanımlanabilir. Bu nedenle vergi konusunda devletler daha dikkatli davranış sergilemeye çalışırlar. Bu çaba sonucunda vergi anayasal zemine oturtulmuştur.

Devletin adil ve uygulanabilir bir vergi sistemi kurması ile mükelleflerin vergisel belirsizliklerden arı olması buna binaen de yatırımlarını daha gerçekçi yapmaları sağlanmaktadır. Günümüzde değişen ve gelişen toplumlarda ihtiyaçlar çeşitlenmiştir. Devletler ise toplumun bu ihtiyaçlarına cevap verebilmek için vergi konularını çeşitlendirmiştir. Vergi sıklıkla kişinin geliri, harcamaları ya da serveti üzerinden alınmaktadır. Gelir üzerinden Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi; harcamalar üzerinden Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ve Katma Değer Vergisi (KDV); servet üzerinden ise Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) ve Veraset ve İntikal Vergisi alınmaktadır.

Değişen koşullara vergi sistemini adapte etmek için alınan vergilerden biri de ÖTV'dir. Türkiye'de toplanan vergiler içerisinde önemli bir paya sahip olan ÖTV dolaylı bir vergidir. Çalışmanın konusu oluşturan ÖTV'nin Türkiye'de 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe konulmasıyla uygulamada olan bazı vergi, resim, harç ve fonlar yürürlükten kaldırılmıştır. Artık bunlar tek bir başlıkta birleştirilerek toplanmaktadır. Mevzuatta düzenlemeler ise buna uygun olarak yapılmıştır. ÖTV konusu ülkelere göre farklılık göstermekle birlikte alışkanlık yapan maddeler (içki, sigara vb.), lüks maddeler (motorlu araç vb.) ve bazı hammaddeler (benzin, gaz vb.) üzerinden alınmaktadır.

ÖTV'nin doğruluğunu belirlemek amacıyla imalatta kullanılan hammaddenin miktarı ile imalat ve teslim sürecinin doğru biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Ancak parasal değerler ile ifade edilemeyen bu kriterlerin parasal tutarı üzerinden hazırlanmış olan yasal defter ve mali tabloların denetimi gerekmektedir. ÖTV'ye ilişkin yapılması gereken denetimlerde kullanılan denetim kanıtlarının şekli diğer vergi türleri üzerinde yapılacak denetimlere oranla işletmelerin imalat ortamlarına ilişkin zamanında ve güvenilir kanıtlar sunması önemlidir. Ayrıca işletmeler başta kendilerine olan güveni artırmak için satın almadan üretime sevke, üretimden pazarlamaya ait bütün kayıtlarda oluşabilecek ihmallerin, kasti davranışların, muhasebe hatlarının ve suistimallerin önüne geçmek için denetim sistemine ihtiyaç duyarlar.

Bu gelişmeler çerçevesinde çalışmanın amacı, ilgili bölümlerde teorik açıklamalarına yer verilen ÖTV'nin muhasebeleştirme ve denetim esaslarına ilişkin hususları, ÖTV'ye tabi işlemler yapan farklı sektörlerdeki işletmelerin ÖTV'ye ilişkin muhasebeleştirme işlemlerini ve yapılan bu işlemlerin denetim esaslarına uygunluğunu değerlendirmek. Araştırmada, Türkiye'de ÖTV'nin muhasebeleştirilme ve denetim esasları örnekler üzerinden ele alınarak ÖTV ile ilgili uygulamalarda dikkat edilmesi gereken hususların neler olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda tez çalışması üç ana bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde muhasebe, muhasebe denetimi ve vergi sistemine ilişkin kavramlardan bahsedilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ÖTV'nin muhasebeleştirme ve denetim esasları ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise ÖTV'nin muhasebeleştirilmesi ve denetimi üzerine örnek uygulamalara yer verilmiştir.

II. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

A. Muhasebe

Ekonomik birimler veya işletmeler mal üreten satan ve/veya hizmet üreten satan kurumlar olarak tanımlanabilir. İşletmeler, kar elde etmek amacı ile kurulup ve bu doğrultuda faaliyetlerine devam etmeye çalışırken ticari faaliyetleri kapsamında piyasada rekabet edebilme, yatırım kararı alabilme ve varlıklarını geleceğe taşıyabilme çabası içinde para ile ifade edilen işlemler yaparlar. Bu işlemleri sistemli kaydeden ve sınıflandıran, yine bu bilgileri özetleyerek işletmelerin taraflarınca kullanılmak üzere analiz ve yoruma hazır hale getiren sistem muhasebe olarak tanımlanabilir.

Tamamı veya bir kısmı mali özelliğe sahip olan ve parasal olarak işlem gören, güvenilir ve belli özellikleri taşıyan bilginin kaynaklardan çekilerek doğruluklarının sorgulanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, analiz ve yorumlanması süreci muhasebe olarak tanımlanır (Ünkaya ve Aslan, 2009: 5).

İşletmeler oluşumlarını sağlayabilmek ve faaliyetlerini yerine getirebilmek için kaynağa ihtiyaç duyarlar. Kaynaklar işletme sahiplerinden sağlanabileceği gibi işletme dışı kişi ve kurumlardan da sağlanabilir. İşletme sahiplerinden sağlanan kaynağa öz kaynak işletme dışı kişi ve kurumlardan sağlanan kaynağa ise yabancı kaynak denir. Kaynaklar sonucu elde edilen makine, demirbaş, emtia vb. gibi ekonomik değerlere varlık denir (Kaygusuz vd., 2018: 4).

Muhasebe, işletmenin kaynaklarını, varlıklarını ve faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve para ile ifade edilen bilgi ve belgeleri toplayıp kaydetmekte, sınıflandırmakta ve özetlemektedir. Para ile ifade edilebilen ve belgelendirilen mali olaylar defterlere tarih, miktar ve tutar itibarıyla belirli kurallara göre kaydı yapılır, gruplandırılır ve belli bir sistem dâhilinde sınıflandırılır. Belirli bir zamanda gerçekleşen, kaydedilen ve sınıflandırılan işlemler mali tablolar ile özetlenir ve raporlanır.

Bu süreçte hazırlanan bilginin kullanıcıları; devlet, işletme sahipleri, işletme yöneticileri, işletmeye borç verenler ve işletmenin çalışanları olarak sıralanabilir (Ünkaya ve Aslan, 2009: 7). Yine bu süreçte elde edilen bilgiler ışığında yukarıda

sayılan bilgi kullanıcıları tarafından işletmenin performansı analiz edilerek yorum ve değerlendirmeler yapılır.

1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Mezopotamya ve Eski Mısır uygarlıkları yazı ve sayı sistemlerini ilk kullanan uygarlıklar olmuştur. Tarihte ilk ticari yazışmalar Babil’de kilden yapılmış levhalar üzerine çivi yazısı ile yapılmış kayıtlardır. İlk muhasebe kayıtları “taş, kil levhalar, papirüs, ağaç ve tahtalar” üzerinde yapılmıştır. Günümüzde kullanılan çift taraflı kayıt sistemi 14. veya 15. yüzyılda İtalya’daki uygulamalar sonucu ortaya çıkmıştır. Çift taraflı kayıt sisteminin ilkelerini yazılı hâle getirerek muhasebe uygulamalarının yazılı hale gelmesine 1494 yılında Venedik’te yayımladığı ‘Summa De Arithmetica, Geometrie, Proportioni et Proportionalite’ (Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Özet) adlı eseri ile İtalyan matematikçi Luca Paciolo öncülük etmiştir. Paciolo öncülük ettiği sistemde üç adet deftere yer vermiş olup bunlar ajanda, günlük defter ve büyük defterdir. Bilindiği üzere sanayi devrimi ile büyük yapılı işletmeler ortaya çıkmış ve önemli teknolojik gelişmeler meydana gelmiştir. Bu gelişmeler sonucunda da muhasebe kuram ve uygulamasında da önemli gelişmeler olmuştur (Kaygusuz vd., 2018: 6; Kızıl ve Kocur, 2017: 328-329).

Ülkemizde 1800’lü yıllardan cumhuriyet dönemine kadar muhasebe uygulamalarında Fransız etkisi gözlemlenmiştir. Cumhuriyetin ilanı ile birlikte Almanya’dan alınan Ticaret Kanunu ile alman etkisi gözlemlenmektedir. Alman Profesörü Sachsenber tarafından Sümerbank için hazırlanan muhasebe sistemi birçok devlet teşekkülü tarafından kullanılmıştır (Kaygusuz vd., 2018: 7)

Ülkemizde tek düzen hesap planı üzerine yapılan çalışmalar yabancı ülkelerle ekonomik ilişkilerin ve iş birliklerinin arttığı 1960’lı yıllarda hız kazanmıştır. Ülkemizin gelişmesi yönünde kalkınma planlarının yapılması ile muhasebe sistemlerinde yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuş ve ABD’ de kullanılan genel olarak kabul gören muhasebe ilkeleri üzerinde çalışmalar yapılarak yeni düzenlemeler oluşturulmuştur (Dinç ve Atasel, 2016: 270).

1971 yılında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin reformu için komisyon kurulmuş ve tek düzen muhasebe sistemine geçiş esaslarını belirlemek üzere alt komisyonlar oluşturulmuştur. 1972 yılında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi üzerine çalışmaları yürütecek Devlet Planlama Teşkilatı Tekdüzen

Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonunu kurmuş ve 1987 yılında Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları kitabı yayımlanmıştır. Ulusal sermaye hareketlerinin hızlandığı küreselleşmenin somut olarak hissedildiği, Türkiye'nin dışa açıldığı veya dışa açılmak için çaba sarf ettiği bu yıllarda bankalar kanunu ile bankacılık sektörü için tek düzen muhasebe sistemi, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 1983 yılında mali tablolar ile ilgili plan ve 1984 yılında Standart Genel Hesap Planı yayımlanmıştır (Kaygusuz vd., 2018: 7).

Bu gelişmelerin devamı niteliğinde ve muhasebe mesleğine yönelik düzenleme ihtiyacı çerçevesinde; meslek üyesi olabilmenin şartı, mesleki sorumluluk, meslek birliği gibi hususlar 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal bir statü kazanırken Maliye ve Gümrük Bakanlığı; Türkiye geneli bütün işletmelerde zorunlu uygulanmak üzere Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni (MSUGT) 1992 yılında Resmî Gazete 'de yayımlanarak 1993 yılında uygulanmasını ihtiyarı tutmuş, 1994 yılı itibari ile zorunlu uygulatmıştır (Kaygusuz vd., 2018: 7).

Yine dünyadaki gelişmeler muhasebe biliminin tartışılmasına yol açarak Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulmasını sağlamıştır. 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) yayımlanmış ve uygulanır hale gelmiştir. 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, uluslararası standartlar ile uyumlu TMS oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulamak, ihtiyaç duyulan güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını tespit etmek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere Kasım 2011'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur (Dinç ve Atasel, 2016: 271; Kaygusuz vd., 2018: 8).

2. Muhasebenin Fonksiyonları

Muhasebenin ilk olarak ticari işlemlerde kayıt sağlamak amacıyla kullanıldığı görülmektedir. Ancak muhasebe biliminde meydana gelen gelişmelerle birlikte muhasebenin fonksiyonları da genişlemiştir. Ticari faaliyetlerin kayıt işlemlerine ek olarak muhasebenin yönetsel karar alma ve uygulamalarda etkili olacak pek çok fonksiyonu bulunmaktadır.

a. Kaydetme fonksiyonu

İşletmelerin faaliyetleri kapsamında yapılan mali işlemlere ait belgelerin doğruluğunun da kontrolü yapılarak yine bu belgelere dayanılarak muhasebe sistemine göre ilgili defterlere kayıt yapılmasıdır. Diğer fonksiyonlardan doğru ve güvenilir bilgi alınabilmesi için muhasebenin ilk ve en önemli fonksiyonu olan kaydetme fonksiyonunun eksiksiz ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. Türkiye’de tek taraflı kayıt ve çift taraflı kayıt yöntemi olmak üzere iki tür kayıt yöntemi kullanılmaktadır. Yevmiye defterine çift taraflı kayıt yapılırken işletme defterine tek taraflı kayıt yapılır (Yurttaş, 2021:8).

b. Sınıflandırma fonksiyonu

Kaydetme fonksiyonundan elde edilen verilerin belirli bir zamana ve niteliklerine göre anlamlı gruplar altında sınıflandırılmasıdır. Verilerin yevmiye defterinden defter-i kebir’e belli sistem dahilinde aktarılmasıdır (Mert, 2014: 10).

c. Özetleme fonksiyonu

Kaydedilen ve sınıflandırılan veriler belirli bir dönem sonunda toplanarak daha hızlı sonuçlar ortaya koyabilmek ve kayıtların kontrolünü sağlamak amacıyla özetlenir. İşletmeler dönem içinde hacimlerine göre yüzlerce belki binlerce işlem yaparlar bu işlemlerin teker teker incelenmesi uzun zaman ve emek alacağı için benzer nitelikteki işlemleri özetlemek daha etkilidir. Özetleme fonksiyonu mizan yardımıyla yapılmaktadır (Yurttaş, 2021: 9).

d. Analiz ve Yorum fonksiyonu

Özet hale getirilen verilerin faydalı hale getirilmesi için anlam, olay ve sonuç bakımından işlenmesidir (Ünkaya ve Aslan, 2009: 6).

e. Raporlama fonksiyonu

Kaydedilen, sınıflandırılan ve özetlenen mali işlemlerin raporlanmasıdır. Bu aşamada bilanço, gelir tablosu gibi mali tablolar kullanılarak oluşturulan raporlar sonucu işletme hakkında yorumlar yapılır. Elde edilen sonuçlar üzerinden kurumların ekonomi içinde nasıl hareket edecekleri hakkında yönetime bilgi sunulur.

3. Muhasebenin Temel Kavramları

Mali olayların nasıl kaydedileceği, kayıtlar yapılırken hangi özelliklere dikkat edileceği, yapılan kayıt işlemlerinin dönemden döneme, işletmeden işletmeye farklılık göstermemesi, kısacası muhasebe sürecinin etkin ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi için 1 Seri No'lu MSUGT ile belli kavramlar açıklanmıştır. Bunlar;

Sosyal sorumluluk kavramı, mali işlemlerin kaydedilmesinden mali tabloların oluşturulmasına kadar muhasebesel işlemlerin her aşamasında belli bir kişi veya grubun yararından ziyade bütün toplumun yararının gözetilmesi ve bu doğrultuda verilerin işlenmesinde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılmasını ifade etmektedir. (Kaygusuz vd., 2014: 10; Resmi Gazete, 2024).

Kişilik kavramı, işletmelerin sahiplerinden, yöneticilerinden, çalışanlarından ya da diğer ilgili kişi/gruplardan ayrı bir kişiliği olduğu anlamına gelir. Bu nedenle işletmeler muhasebe işlemlerini bu söz konusu kişiliği üzerinden yürütmesi gerekmektedir (Burak ve Öztaş, 2015: 7; Resmi Gazete, 2024).

İşletmenin sürekliliği kavramı, işletme ömrünün sahip veya ortaklarının ömrüne bağlı olmaksızın sonsuz olduğunu ifade eder. İşletmeler kar elde etmek, yatırımlar yapıp büyümek amacıyla kurulur dolayısı ile işletmeye belli bir süre faaliyetine devam edeceği şeklinde süre koymak bu hedefleri yerine getirmek için yeterli olmayabilir. Bazı durumlarda ise işletmeler belli işleri yapmak için iş özelinde süreli olarak kurulabilir (Resmi Gazete, 2024).

Dönemsellik kavramı, işletmenin sınırsız ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her döneme ait sonuçların diğer dönemlerden bağımsız olarak tespit edilmesidir. İşletme faaliyetleri sonucu karlılık tespiti, ödenecek vergi tutarlarının tespiti gibi hususlar işletmenin ömrünün sonsuz olması ilkesine göre mümkün olmadığı ancak belli dönemlere bölünmesi gerektiğini ortaya çıkartır. Elde edilen gelir ve karların aynı döneme ait gider veya maliyetlerle karşılaştırılması bu kavramın sonucudur. Muhasebe faaliyetlerinin kontrol ve planlamasında dönemsellik kavramının esas tutulması gerekmektedir. (Burak ve Öztaş, 2015: 7; Resmi Gazete, 2024).

Parayla ölçülme kavramı, ekonomik olay ve işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında para birimine göre işlem yapılması gerektiğini ifade eder. Demir alım satımı yapan firmanın işlemleri kilogram (Kg) veya ton hesabı ile yapılırken bu işlemler muhasebe kayıtlarına birim fiyatına göre hesaplanarak para birimi ile

yansıtılmaktadır. Bu işlemler ulusal para birimine göre yapılırken izin verilen durumlarda yabancı para birimi üzerinden de yapılabilir (Resmi Gazete, 2024; Yurttaş, 2021: 10).

Maliyet esas kavramı, işletme tarafından edinilen iktisadi kıymetler için katlanılan tüm harcamaların toplam değeri olarak ifade edilebilir (Resmi Gazete, 2024). İşletmelerin edindiği bütün varlıklar ve hizmetlerin muhasebesi yapılırken maliyet esas temel alınmalıdır (Mert, 2014: 12).

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, muhasebe kayıtlarına esas teşkil edecek yöntemlerin seçilmesinde objektif davranılması subjektif etki ve değerlendirilmelerden uzak durulması, yine muhasebe kayıtlarının gerçek ve usulüne uygun düzenlenmiş belgelere dayandırılması gereğini ifade eder (Resmi Gazete, 2024). Yapılan bütün işlemlerin belgelendirilmesi ve kayıtların belgelere dayandırılması gerekmektedir (Mert, 2014: 12).

Tutarlılık kavramı, mali durumun, faaliyet sonuçlarının vb. bilgilerin analiz ve yorumlarının karşılaştırılabilir olması amacı ile muhasebe politika ve yöntemlerinin değiştirilmeden dönemler itibariyle kullanılması, benzer işlemlerde kayıt düzeninin ve değerlendirme ölçülerinin değiştirilmemesi, mali tabloların tek düzende olması gerektiğini ancak zorunlu hallerin olduğu durumlarda bunların dipnotlarda açıklanarak değişikliğe gidilebileceğini ifade eder (Resmi Gazete, 2024).

Tam açıklama kavramı, bilgi kullanıcılarının doğru karar alabilmeleri için mali tabloların yeterli, açık ve anlaşılır olması gereğini ifade eder. Mali tablo içinde yer almayan ancak bilgi kullanıcılarının kararlarına etki edebilecek gerçekleşme ihtimali olan olayların açıklanması bu kavram gereğidir. Örneğin işletmenin karizmasından yararlanmak adına banka tarafından karşılıksız olarak sağlanan teminat mektupları veya devletin sağlamış olduğu teşvikler gibi kalemler mali tablo içinde yer almaz bunların açıklanması gibi (Resmi Gazete, 2024). Muhasebe tabloları işletmelerin bilgilerine gereksinim duyan kişilere ve kurumlara yardımcı olacak şekilde yeterli ve anlaşılır olması gerekmektedir (Mert, 2014: 12).

İhtiyatlılık kavramı, karşılaşılabilecek risklere karşı temkinli davranılması ve tedbir alınması olarak tanımlanabilir. İşletmeler bu kavram gereği oluşabilecek gider ve zararlar için karşılık ayırır. Ancak gelir ve karlar için gerçekleşme dönemine kadar

muhasebe işlemi yapmazlar. Gereğinden fazla karşılık veya yedek ayrılmaz (Resmi Gazete, 2024).

Önemlilik kavramı, ekonomik olayın veya hesap kaleminin alınacak kararı ve yapılacak değerlendirmeleri etkileyecek düzeyde olmasını ifade eder. Önem arz eden hesap kalemlerinin ve parasal olayların mali tablolarda yer alması zorunludur (Resmi Gazete, 2024; Yurttaş, 2021: 10).

Özün önceliği kavramı, işletmenin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde işlemlerin biçimleri ile özleri arasında farklılık olması halinde bu işlemlerin biçimlerinden önce özlerinin anlam ifade ettiği, görünüşlerinden önce hakiki durumlarının esas alınması gereğini ifade eder (Resmi Gazete, 2024).

4. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Muhasebe iş ve işlemlerini düzenleyen kurallar ve kavramlar bulunmaktadır. Küreselleşen dünyada ekonomi alanında aynı dili konuşabilmek, yararlı bilgileri anlayıp kavramak ve doğru kararlar alabilmek için bu ilke ve kurallara ihtiyaç vardır. Bu anlamda uluslararası standartlar belirlenirken Türkiye’de de belli ilke ve kurallar belirlenmiştir. Mali tablolar muhasebe sisteminin çıktıları olarak tarif edilebilir. Mali tablolar belirlenen ilke ve kurallara göre düzenlenmelidir. Tekdüzen muhasebe sistemindeki mali tablo düzenleme ilkelerinde gelir tablosu ve bilançoya ilişkin ilkeler bulunur. Bu ilke ve kurallar tüm işletmeler için geçerlidir.

5. Tek Düzen Hesap Planı

Belirli zaman diliminde işlemlerin sınıflandırılarak azalış ve artışlarının takip edildiği çizelgeye veya işletmenin faaliyetleri sonucu oluşan ekonomik değişimlerin para ile ifade edilerek kaydedildiği çizelgeye hesap adı verilir.

İşletme faaliyetleri sonucu oluşan mali olayların bilgi kullanıcılarına anlamlı, zamanında ve güvenilir bir şekilde iletilebilmesi için belli kural ve ilkeler çerçevesinde kayıtlara alınması gerekir. Hesap planı muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belli bir sistem dahilinde gruplandırılmış hesapların sıralandığı listeye denir.

1 Seri No’lu MSUGT (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazetenin Mükerrer Sayısı) ile tekdüzen hesap planı MSUGT yayımlanmış ve 1994 yılında uygulamaya konularak tekdüzen hesap planının tüm işletmeler tarafından kullanılması

amaçlanmıştır. Hazırlık ve geliştirme süreci uzun zaman ve emek almış bu sistem muhasebe işlemlerinde tek düzeliği getirerek bütün işletmelerin aynı muhasebe dilini kullanmalarını sağlamıştır. Tebliğin amacı tebliğ hükümlerine tabi işletmelerin “faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilebilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve denetimin kolaylaştırılması” şeklinde açıklanmıştır. Uygulamada muhasebe bilgilerinin karar alıcılara yeterli ve doğru olarak ulaştırılması, işletmelerin karşılaştırılmasına veya işletmenin ayrı dönemlerinin karşılaştırılması, muhasebede terimlerinin açıklanması ile anlaşılabilir olması, işletmeler ile karar alıcılar arasında güvenin oluşturulması gibi önemli faydalar sağlarken bazı hesapları barındırmaması, vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanması, uluslararası standartlara uyum sağlamada eksikliklerinin olması yönüyle de eleştirilmiştir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 31). Tek düzen hesap planı;

1. Dönen varlıklar,
2. Duran varlıklar,
3. Kısa vadeli yabancı kaynaklar
4. Uzun vadeli yabancı kaynaklar
5. Özkaynaklar
6. Gelir tablosu hesapları
7. Maliyet hesapları
8. Serbest
9. Nazım hesaplar

olmak üzere ana hesap gruplarından oluşur. Bu hesaplar gelişi güzel değil hesap kodları ile ve hesapların tanımını ve hangi gruba (varlık, kaynak, gelir veya gider) ait olduğu sistematik olarak düzenlenmiştir. Buna göre 1 ve 2 varlık hesaplarını, 3, 4 ve 5 kaynak hesaplarını; 6 sonuç hesaplarını ve 7 ise maliyet hesaplarını karşılamaktadır. Hesap kodları üç basamaklı oluşturulmuştur: İlk rakam, hesap sınıfını; ikinci rakam, hesap grubunu ve üçüncü rakam da hesabın adını kodlamak için kullanılır (Kaygusuz vd., 2018: 59).

B. Muhasebe Denetimi

Denetim kavramı, arzu edilen bir işin doğru ve uygun şekilde yapılması ile ilgili bir kavram olup teftiş ve kontrol anlamına gelmektedir. Genel anlamda bir işin prosedürlerine uygun olarak incelenmesi ve sonuçta ise raporlandırılması olarak tanımlanabilir. Muhasebe denetimi ise bir firmada arzu edilen amaca ulaşılma ya da hangi ölçüde ulaşıldığının incelenmesi anlamına gelmektedir (Tosun, 2021: 102).

Muhasebe denetimi, iktisadi iş ve işlemlerde öne sürülen fikirlerin daha önceden belirlenen ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve elde edilen sonuçların muhatabı olan kişilere bildirmek maksadıyla objektif şekilde kanıt toplamak ve değerlendirmekten oluşan sistematik bir süreçtir (Güney ve Sarı, 2015: 62-65). Muhasebe denetiminin, muhasebe işlemlerinin aksayan yönlerini ve eksikliklerini belirlemek gibi temel fonksiyonu vardır. Bu nedenle muhasebesiz bir denetim dayanıksız iken denetleme olmaksızın muhasebe ise eksiktir (Erdoğan, 2002: 54).

1. Muhasebe Denetiminin Tarihçesi

Denetim ilk olarak işletmelerde işletme sahiplerinin kayıtlarını kontrol etmek amacıyla kullanılmaktaydı. Zaman içinde bilimsel ve ekonomik gelişmelerin olmasıyla birlikte işletme hesaplarını, faaliyetlerinin sonuçlarını kontrol etmek amacıyla bağımsız ve uzman kişiler tarafından zorunlu olarak yürütülen bir faaliyet haline gelmiştir. Diğer bir deyişle eskiden ekonomik faaliyetlerin denetlenmesi olarak ortaya çıkan bir süreç iken günümüzde muhasebe ve denetimin birlikte yürütüldüğü bir faaliyet haline gelmiştir (Güney ve Sarı, 2015: 63-64).

Tarihi M.Ö. 3000 yılına uzanan denetimi faaliyetlerine Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinin mali hesapların kayıtlarını ve gerçekliğini değerlendirmek amacıyla başvurduğu görülmektedir. Ancak denetim medeniyetlerin zaman içinde gelişmesi ve sanayi devrimi ile birlikte muhasebe denetimine dönüşmüştür. Bir işletmedeki menfaat sahiplerinin (ortaklar, borç verenler vb.) ve devletin temel amacı finansal tablolarda yer alan süreçlerin doğru olup olmadığının uzman bir kişi tarafından denetlenmesi ve onaylanmasıdır. Günümüzde bu denetim çalışmalarına “mali tablolar denetimi” yaklaşımı denilmektedir (Güney ve Sarı, 2015: 65; Güredin, 2007: 15).

Türkiye’de muhasebe denetimi, iktisadi faaliyetlere paralel şekilde gelişmiştir. Özellikle muhasebe uzmanlarının mahkemelerde bilirkişilik yapmaları ve vergi

kanunlarında denetim yetkileri verilmesiyle birlikte muhasebe denetimi konusundaki ilk uygulamalar yapılmıştır. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, muhasebe ve denetim faaliyetlerini bir meslek olarak tanımlamış ve bu alandaki uzman kişilerin nitelikleri tanımlanmıştır. 1 Ocak 1994 tarihi itibarıyla bütün işletmeler için tek düze bir muhasebe sistemi uygulanmış ve aynı yıl uzmanlaşma için önemli bir adım olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. Akabinde çıkarılan yasalar ile Türkiye’de muhasebe denetimi konusunda standartlaşma sağlanmaya çalışılmıştır (Erdoğan, 2002; Güney ve Sarı, 2015: 65-66).

2. Muhasebe Denetiminin Türleri

Denetim faaliyetleri farklı ölçütlere göre sınıflandırılmaktadır. Yaygın olarak muhasebe denetimi “amaçlara göre denetim” ve “denetçinin niteliğine ve statüsüne göre denetim” olmak üzere iki ölçüte göre sınıflandırılmaktadır. Tez kapsamında yaygın olarak kullanılan amaçlara göre denetim türlerine değinilmiştir.

a. Amaçlara göre denetim türleri

Amaçlarına göre denetim faaliyetleri 3 ayrı şekilde sınıflandırılmıştır. Bunlar:

- Finansal tabloların denetimi,
- Uygunluk denetimi
- Faaliyet denetimi

i. Finansal tablolar denetimi

İşletmenin finansal tablolarının, mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluğunu değerlendirmek amacıyla yapılan bir denetim faaliyetidir. Denetçinin temel dayanağı Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’dir. Ayrıca değerlendiriciler ülkelerin yasal düzenlemelerini temel ölçüt olarak kullanmaktadır (Tosun, 2021: 101-103).

Temel amaç, finansal tabloların güvenilirliğini ve değerlendirenlere kabul edilebilir bir güvence sağlamaktır. Bunun için, denetim işleminin işletme dışında bağımsız ve tarafsız kişiler aracılığıyla yapılması gerekmektedir (Doğan ve Hilal, 2019: 31).

İşletmelerin yapısı zaman içinde karmaşık hale geldiğinden yalnızca muhasebe işlemlerine odaklanması yeterli değildir. Denetimde yanlış beyanı önlemek için bütünsel yaklaşımın dikkate alınması gerekmektedir. Bu yaklaşım ile hem işletmeler hem de işletmelerin çevresiyle ilgili bilgi edinilmektedir. Denetim sürecinde detaylı bir analiz, denetçinin, finansal tabloların âdil olarak sunulmasını etkileyen işletme stratejileriyle ilişkili risklerin tanımlamasına yardımcıdır (Özarlan, 2014: 9).

Finansal tablolar denetimi, işletmelerin mevcut finansal tablolarında bulunan bilgilerin doğruluğunu sağlamak, onları kanıtlamak ve geçerliliklerini denetlemek gibi amaçlarla yapılmaktadır. Yıl sonu işletmelerin gelecekleriyle ilgili adil ve doğru bir değerlendirme yapmak ve kar – zarar durumlarının tespiti için önemlidir (Özarlan, 2014: 9).

ii. Uygunluk denetimi

Uygunluk denetimi, işletmenin faaliyetlerinin veya işlemlerinin mevzuata, belirlenen yöntem ve kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesini tespit etmek amacıyla yapılmaktadır. Bu denetimde söz konusu otoriteler tarafından belirlenen kurallara uyulup uyulmadığının denetlemesi ile ilgilidir. Bahsi geçen otorite bir kamu kurumu olabileceği gibi bazen işletmelerin üst yönetimleri de olabilmektedir (Doğan ve Hilal, 2019: 38-41; Tosun, 2021: 103).

Uygunluk denetimleri işletmelerde çalışanlar tarafından gerçekleştirilmektedir. İşletmelerde personellerin işletmelerde belirlenen kurallara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesi, maaşların asgari ücretlere göre düzenlenip düzenlemediğinin belirlenmesi, üçüncü kişilerle yapılan anlaşmaların yasal gerekliliklere uygun olup olmadığının tespit edilmesi uygunluk denetimi kapsamına girmektedir (Özarlan, 2014: 10).

Uygunluk denetimi, kullanım alanı yönünden geniş kapsamlı olmasına rağmen özü bakımından dar kapsamlı bir denetim türü olarak sınıflandırılabilir. Temelde işlerin belirlenen ölçütlere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine bakılmaktadır (Doğan ve Hilal, 2019: 39). Söz konusu denetimler işletme içi ya da işletme dışı uygunluk denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Vergi dairesi yetkilileri tarafından işletmede gerçekleştirilen vergi incelemeleri işletme dışı uygunluk denetimine, banka müfettişlerince bankada yapılan farklı denetlemeler işletme içi

uygunluk denetimi olarak değerlendirilebilir (Doğan ve Hilal, 2019: 39; Güredin, 2007:17).

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken ya da onları denetlerken mevcut düzenlemelere, belirlenen kurallara ve ilkelere uyumlu davranmak durumundadır. Bunun için işletmelerde otoriteler, paydaşların haklarını gözeten, yöneticilerin sorumluluklarını kapsayan bir çerçeve hazırlaması ve bağımsız denetçinin hazırlanan bu çerçeveyi de dikkate alması gerekmektedir. Denetimlerin şeffaflık, doğruluk, dürüstlük, güven, sorumluluk ve hesap verilebilirlik ilkeleri kapsamında gerçekleştirilmesi önemlidir (Özarslan, 2014: 11).

iii. Faaliyet denetimi

Faaliyet denetimi, işletmelerde birimlerin belirli dönemler içinde yapmış oldukları faaliyetlerin sistematik şekilde incelenmesi ya da gözden geçirilmesi olarak tanımlanabilir. Faaliyet denetiminde temel ölçüt verimliliğin önceden belirlenen hedeflere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin karşılaştırılması olup verimliliğin ölçülmesi amacı ile yapılmaktadır (Tosun, 2021: 103).

Faaliyet denetimi, işletmelerin fonksiyonlarının bağımsız bir şekilde incelenmesidir. Dolayısıyla bu faaliyetler işletmelerin tüm faaliyetleri olabileceği gibi bazı faaliyetleri ile de sınırlı olabilmektedir. Faaliyet denetiminde mevcut mevzuata ya da daha önceden belirlenen kurallara uygunluk, mali raporların güvenilirlik ve etkililik ve verimliliğe ilişkin iç kontrol sistemlerin kalitesinin değerlendirilmesi yapılmaktadır (Doğan ve Hilal, 2019: 34-35).

Faaliyet denetiminin yönetimin gereksinimlerine yanıt verecek doğrultuda çalışması gibi bir işlevliği vardır. Dolayısıyla etkililik ve verimlilik çok önemli iki kavramdır. Etkililik işletme faaliyetlerinde amaçlara ulaşılma ve sorumlulukların yerine getirilmesi iken verimlilik işletme kaynaklarının etkin şekilde kullanılması ile ilgilidir. Dolayısıyla etkinlik ve verimlilik kavramlarında “Genel Kabul Gören Muhasebe İlkeleri” veya yasal düzenlemeler ve kurallar bulunmamaktadır. Bu da faaliyet denetiminde değerlendirmelerin subjektifliğini yansıtmaktadır (Özarslan, 2014: 12).

İşletmelerde faaliyet denetimi sıklıkla üç başlık altında yapılmaktadır. Bunlar fonksiyonel denetim, örgütsel denetim ve özel görevlerdir.

Fonksiyonel denetimde fonksiyon, işletmelerdeki faaliyetlerin gruplandırılması (üretim, satın alma vb.) anlamına gelmektedir. Bu fonksiyonlar genellikle iç denetçilerin spesifik alanlarda uzmanlaşmasına fırsat sunarken ilişki içinde olduğu diğer fonksiyonları değerlendirmede istenilen düzeyde başarı gösterilmesini engellemektedir (Doğan ve Hilal, 2019: 36-37).

Örgütsel denetim, şube ya da departmanlar gibi örgütlerin bütünü ile ilgilenilmesine olanak sunan bir denetim şeklidir. Sıklıkla organizasyon planı, koordinasyon faaliyeti vb. faaliyetler bu denetime örnek olarak verilebilir (Doğan ve Hilal, 2019: 37).

Özel görevler ise yönetimin özel görevlerini kapsamaktadır. Bir departmanda bir hilenin yapılma olasılığının ortaya çıkarılması amacıyla yapılan denetim özel görevlere örnek olarak verilebilir (Doğan ve Hilal, 2019: 37-38).

3. Muhasebe Denetiminin Amaçları

Muhasebe denetiminde temel amaç, hazırlanan mali tabloların “Genel Kabul Gören Muhasebe İlkeleri” uygunluğunu değerlendirmek, mali tablolara ilişkin rapor sunmak, hata ve hilelerin tespiti ve ortaya çıkabilecek hataların ve hilelerin önlenmesidir. Muhasebe raporlarının beyan görevi bulunmaktadır. Bu raporlarda sunulan bilgilerin mevcut ve doğru olması gerekir. Bu nedenle doğruluğu araştırılmak istendiğinde iddiaların bildirimlerindeki bilgiler kararın objektifliğini önemli ölçüde etkilemektedir. Temelde doğru olmayan bilgi karar vericiye zarar vermekte kaynakların ise etkisiz kullanılmasına yol açmaktadır (Güney ve Sarı, 2015: 68).

Muhasebe denetiminin temel amaçları şu şekilde sıralanabilir (Savlı ve Akın, 2021: 34);

- Finansal tabloların gerçeğe uygun, tutarlı ve uygun şekilde hazırlanmasını sağlamak,
- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin güvenilirliğini artırmak ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- Yönetime tavsiyelerde bulunmak
- Hataları ve hileleri önlemektir.

C. Vergi Sistemi

1. Vergi Kavramı

Hükümetlerin önemli gelir kaynaklarının başında vergiler gelmektedir. Özellikle vergiler kamu finansmanı için önemli bir gelir kaynağı olarak kabul edildiğinden büyük öneme sahiptir. Devletlerin ekonomik ve mali istikrarı için etkin ve iyi düzenlenmiş bir vergi sistemine ihtiyaç vardır. Vergilerin görevleri bunlarla sınırlı olmamakla birlikte sosyal ve ekonomik yaşamı düzenleme gibi önemli işlevleri de bulunmaktadır. Devletler 1929 bunalımını takiben geliri adil dağıtma, kaynakları etkin şekilde dağıtma ve genel ekonomi kontrolü gibi alanlarda düzenlemeler yapmak için vergileri önemli bir araç olarak kullanmıştır. Bu nedenle devletlerin vergi uygulama ve politikalarının incelenmesine ihtiyaç vardır (Gülüm, 2009: 1; Şahin ve Hatırlı, 2016: 254).

Türk Dil Kurumuna (TDK) göre vergi, “Kamu hizmetlerine harcanmak üzere hükümetin veya yerel yönetimlerin yasalara göre herkesten doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan topladığı para” olarak tanımlanmıştır (TDK, 2023). Vergi, devletin ve kamu kuruluşlarının hizmetlerini finanse etmek amacıyla ihtiyaç duyduğu kaynakları oluşturmak ve sosyal ve ekonomik sorumlukları gerçekleştirmek için vatandaşlardan kamu gücüne dayandırılarak alınan bir paydır (Yıldırım, 2015: 222-223).

1982 Anayasası'nın 73. Maddesine göre vergi, anayasal bir ödev olarak tanımlanmıştır. Verginin alındığı sırada hangi amaçla harcanacağı belirli değildir. Fakat alınan vergilerin konuları bellidir. Kanunda ne üzerinden nasıl vergi alınacağını açık ve net olarak tanımlamıştır (Yıldırım, 2015: 222-223).

Vergiler gelir dağılımı ile dengeli olacak şekilde sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu çok kazanan kişilerden çok, az kazanan kişilerden az vergi alınması anlamına gelmektedir. Vergiler, kaynakların optimal dağılımı ve gelirin adil dağılımı ile ekonomik açıdan istikrar ve büyümede etkin rol oynamaktadır (Gülüm, 2009: 1). Devletin önemli bir gelir kaynağı konumunda olan vergiler kamuda yapılan harcamaların finansında kullanılmaktadır. Bu harcamalar okul, yol, baraj olabildiği gibi yasama ve yürütme faaliyetlerinde yapılan harcamalar içinde kullanılabilir (Yıldırım, 2015: 222).

Modern vergi sistemlerinde kamu harcamalarının karşılanmasına vatandaşların katılımı gelir, servet ve harcamalar üzerinden sağlanmaktadır. Harcamalardan sağlanan vergiler arasında genel ve özel tüketim vergileri olmak üzere iki vergi türü vardır (Ateş, 2017). Vergileri dolaylı ya da dolaysız olarak ayırmak istersek dolaylı vergilere KDV, ÖTV, dolaysız vergilere ise gelir, kurumlar ve servet vergileri girmektedir (Gülüm, 2009: 1).

2. Verginin Tarihçesi

İnsanoğlu var olduğu günden bu yana siyasal, sosyal ve ekonomik ilişkiler kurarak ihtiyaçlarını karşılamaya çalışmıştır. Zaman içinde toplu yaşamın başlaması, giderek daha büyük toplulukların oluşması ve daha geniş coğrafyalara yayılması ile bu siyasal, sosyal ve ekonomik ilişkileri geliştirmek için finansal kaynaklara ihtiyaç duymuştur. Söz konusu ihtiyaçların karşılanmasında “vergi” temel bir kaynak haline gelmiştir (Çelik, 2013: 4).

Vergi, ilk başlarda kabile başkanları, derebeyleri ya da krallara ahlaki ve dini sebeplerle gönüllü biçimde verilen bir hediye niteliğindeki kamu hizmetlerinin artışı, kabilelerin ya da derebeylerin yerine devletlerin kurulması ile hediye özelliğinden çıkıp zorunlu hale gelmiştir (Çelik, 2013: 4).

Verginin tarihsel sürecine bakıldığında ilk çağlardan günümüze kadar olan süreçlerin tamamında vergiye rastlamak mümkündür. Ayrıca toplumlarda sosyal, politik, kültürel ve iktisadi yapı vergiyi etkilemiştir.

İlkel topluluklarda “emek ve iştirak” olarak bir arada yaşamının gerekliliği olarak ihtiyaçların sağlanması amacıyla vergilerin alındığı görülmektedir. Özel mülkiyet kavramının olduğu dönemlerde ise kişilerin genel ihtiyaçlarını karşılamak için aynı vergilerin alındığı görülmektedir. Para keşfedilmediğinden işlemler takas aracılığıyla yapılmakta olup hükümdarlara karşı verilen vergiler beden gücü şeklinde ödenmekteydi (Sirkeci ve Abdula, 2015: 1240-1241; Çelik, 2013: 4-5).

Krallar için yaptırılan saraylar, su kanalları, tapınaklarda halkın çalışması ve beden gücünü kullanması emek vergisi olarak nitelendirilmiştir. Daha sonra ise paranın keşfedilmesiyle halktan nakdi olarak vergiler alınmaya başlanmıştır. Devlet kavramının gelişmesi ile halktan savaş durumlarında vergiler alındığı ve bu alınan vergilere halktan tepki oluşmaması için dini bir görev olarak kabul edildiği görülmektedir (Çelik, 2013: 5).

İlk çağda Mısır, Yunan ve Roma’da çeşitli vergilere rastlanmaktadır. Bunlar içerisinde en çok bilineni Roma’ya ait olup “Haraç (Tributum)” adında bir vergi Roma’ya yenilen devletlerden alınan bir vergiydi (Sirkeci ve Abdula, 2015: 1245-1246; Yılmaz, 2018: 372).

Roma imparatorluğunun çöküşü o dönemlerde kurulan mali sistemlerinde çöküşünü beraberinde getirmiştir. Roma imparatorluğunun yerini alan krallıklar, beylikler ya da egemenlikler ülke ekonomisine göre aldıkları vergileri değiştirmiş ya da benzer şekilde devam ettirmiştir. Devlet ya da saray giderleri için savaş ganimetleri ve halktan alınan vergiler kullanılmıştır. 13. yüzyılda hibe olarak alınan vergiler 14. yüzyılda sürekli hale gelmiştir (Sirkeci ve Abdula, 2015: 1247).

Osmanlı İmparatorluğunun kurulması ile Osmanlı’da vergi sisteminde şer’i hükümler etkili olurken vergi sistemi bu çerçevede geliştirilmiştir. Dine dayalı olarak alınan vergiler Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar etkili olmuştur. İslam ülkelerinde dine ek olarak kültür ve coğrafyanın da etkisiyle ihtiyaçları karşılamak amacıyla vergiler alınmıştır. Geniş coğrafi bölgeye yayılım gösteren Osmanlıda sosyal, ekonomik ve kültürel yapıdaki farklılıklara bağlı olarak tek bir vergi düzenlemesi yoktur. Osmanlı devletinde vergi sisteminde vergi “tekalif” olarak adlandırılmıştır. Bu vergi sisteminde vergiler şer’i (örneğin zekât) ve örf’i (örneğin ağnam vergisi) vergiler şeklinde alınmıştır (Çelik, 2013: 11).

3. Türk Vergi Sistemi

Türkiye Cumhuriyeti mali yapısı toplumsal, ekonomik ve siyasal gelişmelere paralel olarak zaman içinde güncellenmiştir. Türkiye Cumhuriyeti kuruluşunun ilk dönemlerinde Osmanlı’da var olan toprak ve tarım sistemi ile ilişkili olan vergi sistemini uygulamaya devam etmiştir (Gürdal vd., 2016: 34).

1923-1930 yılları arasında Osmanlı’da önemli bir gelir kaynağı olan “aşar, ağnam ve temettü” vergileri kaldırılmıştır. 1930’lu yıllarda yaşanan ekonomik kriz ile vergilerin mali amaçları öne çıkmış bina vergisi kanunu ve arazi kanunu gibi yapılan yeni düzenlemeler uygulanmıştır. 1940’lı yıllarda ise İkinci Dünya Savaşı ile Türkiye’deki kamu harcamalarında bir artış meydana gelmiş bununla birlikte “Varlık Vergisi”, “Toprak Mahsulleri Vergisi” ve “Ayni Muamele Vergisi” yürürlüğe girmiştir (Çelik, 2013: 12).

Osmanlı döneminde uygulanan vergi sistemlerinde bazı değişiklikler yapılırsa da köklü değişim 1950 yılı ve sonrasında yapılmıştır (Gürdal vd., 2016: 34). 1957’de Gider Vergileri Reformu’nun yürürlüğe konulması ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu iki bölüme ayrılarak yeni bir sisteme geçilmiştir. Bu oluşan yeni yapı ile istihsal vergisi ile hizmet vergisi ayrılmıştır. İstihsal vergisi, küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri kapsam dışı bırakan ve büyük üretime konu olan ilk ve ana istihsal ürünlerden alınan bir toplu muamele vergi türüdür. İstihsal vergilerine ÖTV’ye tabi olan ürünlerde (şeker kapsam dışı) dahil edilmiştir. Hizmet vergisi kapsamında alınan vergiler ise üç kapsamda alınmaktadır. Bunlar: BSMV, Nakliyat Vergisi ve Posta ve Telgraf Teşkilatı Hizmetleri Vergisidir (Güngör, 2017: 77).

1960’larda kalkınma için bazı ek vergilerin getirilmesine karar verilmiş olup bu kapsamda tarım gelirleri vergisi alınması gündeme gelmiştir. Ancak siyasal süreç nedeniyle tarımdan elden edilen kazancın gerçek usul de vergilendirilmesi ise devamlı olarak ertelenmiştir. Buna ek olarak 1960’lar da yatırım teşvik tedbirleri uygulamaya konmuştur (Kumrulu, 1988:195). Ayrıca bu dönemde Gelir Vergisi Kanunu’nda tarımdan elde edilen kazançların vergilendirilmesi, KDV kapsamında alınan vergilerde oranların artırılması, servet beyanı kabulünün yürürlüğe girmesi önemli vergisel gelişmelerdir (Kumrulu, 1988: 211).

1970’te yeni vergi paketi sistemi kabul edilmiş ve bu sistemle yeni vergi türleri alınmaya başlanmıştır. Fakat vergi paketi değerlendirildiğinde bir reformdan bahsetmek yerine yapılan düzenlemelerin bir düzeltme çabası olarak değerlendirilmesi daha doğrudur. Bu yıllarda daha çok dolaysız verilerin ve sıklıkla gelir üzerinden alınan vergilerin alındığı görülmektedir (Çelik, 2013: 13; Kumrulu, 1988: 195).

12 Eylül Milli Güvenlik Konseyi yönetimi dönemi vergi ile ilgili birçok değişikliğin yapıldığı dönemdir. Yapılan değişikliklerde vergi sisteminin ihtiyaçlarının karşılanması dikkate alınmış enflasyon sebebiyle bazı vergilerde düzenlemeler yapılmış ve vergi yükü hafifletilmeye çalışılmıştır. 24 Ocak programı kapsamında takip edilen “liberal”, dışa dönük ekonomi politikaları ile yeni vergi düzenlemeleri yapılmış ve özellikle teşvik politikaları ayarlanmaya çalışılmıştır. 1980’den sonra ise vergilendirme yürütme organı yetkisine alınmış ve 1984 yılında bütçe dışı fon uygulamalarının yaygınlaştırıldığı ve klasik bütçe ilkelerinden uzaklaşıldığı görülmektedir (Kumrulu, 1988: 195-196).

1950’den 1985’e kadar olan dönemde 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) kabul edilmiştir. KDVK ile Türk Vergi sistemi Avrupa ülkelerinde kullanılan vergi sistemleri ile uyumlaştırılmaya çalışılmıştır. 1980’lerde iktidarsızlık, bozuk iktisadi dengeler kamunun finansal ihtiyaçlarını artırmıştır. Tüm bu kötü giden koşullar vergi gelirlerinin önemini daha da artırmıştır (Çelik, 2013: 14).

Türkiye’de yaşanan büyük ekonomik kriz ile 3986 Sayılı “Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası Hakkında Kanun” yürürlüğe girmiştir. Fakat bu kanunun reform niteliğinde bir değişiklik oluşturduğu pek söylenemez. 1990’ların sonlarında, ihtiyaçları karşılayacak bir vergi geliri olmadığı, kayıt dışı ekonominin yükselmesi, geliri yüksek gerçek ve tüzel kişiliklerin vergilendirilmesinde gelirlerin tam olarak belirlenememesi, dolaylı vergilerden alınan vergilerin gelir dağılımındaki olumsuz etkileri önemli sorunlara yol açmıştır. Tüm bu yaşanan olumsuzluklar nedeniyle 1998 yılında 4369 Sayılı “Vergi Reformu” yürürlüğe girmesine yol açmıştır (Çalcalı, 2012: 44).

4369 Sayılı kanunda yapılan değişikliklerin başında gelirin tanımında yapılan değişiklik gelmektedir. Söz konusu kanun ile gelir tanımında “Safî Artış” teorisine bir geçiş yapılmıştır. Burada kişilerin servet artışlarının belirlenmesinde bir baz olarak dönem aralığının alınması gerekliliği doğmuştur. Bu nedenle “Mali Milat” kavramı gündeme getirilmiştir. Ayrıca söz konusu kanun ile birlikte ticari kazançlarda götürü usulünden basit usule geçilmiştir. Fakat söz konusu düzenlemeler 14 Ağustos 1999 yılında meydana gelen deprem nedeniyle ertelenmiş ve 2003 yılında yürürlüğe giren 4783 Sayılı kanun ile de ortadan kaldırılmıştır (Çalcalı, 2012: 44). 2003’ten sonra vergilendirmede reform niteliğinde yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler:

- 4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- 5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- 5228 Sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- 5281 Sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunudur (Çelik, 2013: 16).

Bu düzenlemelere ek olarak devlet gelirlerini artırmak için;

- 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanun,
- 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu,
- Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun yürürlüğe konulmuştur (Çelik, 2013: 16).

Günümüzde torba yasalarla mevcut vergi kanunları üzerinde değişiklikler yapılmaktadır.

4. Türkiye’de Vergi Çeşitleri

a. Servet üzerinden alınan vergiler

Kökeni Arapçaya dayanan servetin çeşitli şekillerde tanımı yapılmıştır. Kısaca servet bir kişinin elinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul malları olarak ifade edilebilir. Öz vd. (2014: 87) servet ya da varlık vergisini gerçek ya da tüzel kişilerden belirli bir dönemde sahip oldukları mal, para ve alacaklarının tamamı ya da bir kısmı üzerinden vergilendirilen dolaysız vergi olarak tanımlamıştır.

Topluma hizmet sunumunda devletler finansmana ihtiyaç duymaktadır. Bu finansmanın önemli bir bölümü servet ve harcamalar üzerinden sağlanan vergiler oluşturmaktadır. Bu kapsamda servet vergileri hem ihtiyaçların karşılanmasında finansman hem de vergilendirmede mali eşitsizliklerin ortadan kaldırılması yani eşitliğin sağlanması gibi temel amacıyla alınmaktadır (Keskin, 2018: 33-38).

Servet vergileri, ülkelere ve zamana göre farklı şekillerde uygulamalara tabi tutulmuştur. Ancak tüm dönemlerin ve ülkelerin servet vergilerinin ortak yönü kişilerin iktisadi faaliyetlerini değil, farklı iktisadi faaliyetlere sahip olmayı yani sahip olunan servetin vergilendirmeye tabi tutulmasıdır (Öz vd., 2014: 87). Vergilendirmede sosyal fonksiyon piyasanın sağlayamadığı adil gelir ve servet dağılımının sağlanabilmesidir. Ancak bu her zaman mümkün olamayabilir. Bu nedenle devletlerin söz konusu adaletsizliği ortadan kaldırmak için piyasaya müdahale etmesi gerekir. Bu sosyal devlet anlayışının temel bir unsurudur (Öz vd., 2014: 87).

Servet üzerinden alınan verilerden biri 1926 yılında yürürlüğe giren Veraset ve İntikal Vergisi, 08/06/1959 tarih ve 7338 Sayılı kanunla ile halen yürürlüktedir

(mevzuat.gov, 2024). Vergi gelirleri arasında %1-%3 oranı oluşturduğundan “*adı var kendisi yok vergisi*” şeklinde tanımlamalar yapılmıştır (Güneş, 2017: 129). Kişinin ölümü sonucunda diğer kişilere bıraktığı ya da ölüm dışında kişilerin diğer kişilere karşılıksız olarak devrettiği mallar üzerinden alınan bir servet vergisi türüdür. Yasal mirasçılar mirası, öğrendikleri tarih itibariyle 3 ay içerisinde reddetme haklarına sahiptir. Bu sıklıkla kişilerin bıraktığı borçlar, bıraktığı mallardan fazla olduğunda başvuru bir yol olmaktadır (Keskin, 2018: 35).

Türk vergi sistemi içerisinde servet üzerinden alınan diğer bir vergi ise MTV’dir. Halen yürürlükte olan MTV, 18/02/1963 tarih ve 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK) ile düzenlenmiştir (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2024). Yalnızca motorlu taşıtları vergilendirmeye tabi tutan bir kapsama sahip olan MTV, MTVK ile düzenlenmiş olan I-II-III-IV sayılı tarifelerde bulunan araçları kapsamaktadır. Bunlar arasında traktör bulunmadığı için traktör MTV’nin kapsamına girmemektedir. Uygulamada yılın başı yani ocak ayında kayıt ve tescil yönünde aracın bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tahakkuk işlemi gerçekleştirilmektedir. Yılın iki döneminde iki eşit taksit şeklinde alınır (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2024). Ancak 6 Şubat 2023’te meydana gelen Kahraman Maraş merkezli depremler sonucu ek bir düzenlemeyle bir defa ya mahsus olmak üzere MTV yılda iki kez alınmıştır (Resmi Gazete, 2024).

Türk vergi sistemi içerisinde servet üzerinden alınan bir diğer vergi ise Emlak Vergisi’dir. Tahsilatı belediyeler tarafından yapılan ve bina, arsa ve araziler üzerinden alınan bir servet vergi türüdür. Yürürlüğe ilk olarak 11/08/1970 tarih ve 1319 Sayılı Kanun ile girmiş olup miktarı mükellef tarafından hesaplanarak idareye bildirilmektedir (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2024). Emlak Vergisinde pişmanlık hükümleri uygulanmamaktadır ve Vergi Usul Kanunu Madde 371’e göre pişmanlık hükümlerinin uygulanmayacağı açıktır. Çevre Temizlik Vergisi’de emlak vergisi kapsamında alınmaktadır. Mükellefin beyan esasına dayanan Emlak Vergisi yılda iki taksit olarak belediyeler tarafından tahsil edilmektedir (Keskin, 2018: 36-37).

b. Gelir üzerinden alınan vergiler

TDK’ya (2023) göre gelir “*Bir ekonomik birimin belli bir süre içinde kazandırdığı aylık, kira vb. getiri; varidat, irat.*” olarak tanımlanmıştır. Gelir kişilerin alım gücündeki artış şeklinde de tanımlanabilir (Kaya, 2012: 7). Dar kapsamda kişilerin sahip oldukları emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneklerini

üretime sokması sonucunda elde ettiği faiz, rant ve kar olarak da adlandırılabilir (Öz, 2019: 63). Geniş kapsamda ise gelir bir kişinin belirli bir dönem içerisinde tüketmiş olduğu değerleri ile kişinin işin başlangıcında ve sonunda servetinde oluşan net artış şeklinde de tanımlanabilir (Öz, 2019: 63). Dar kapsamda yapılan tanımlamalar vergi adaletsizliğine ve mantık dışı durumlara yol açarken geniş kapsamda yapılan tanımlamada ise haksız olarak elde edilen kazançlar, karşılıksız zenginleşme, üretime faktör etmeden elde edilmiş olan değerlerde gelir olarak sayılmaktadır. Bağış, miras, kumar vb. yoluyla elde edilen değerlerde gelir sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1.Maddesi kapsamında gelirin sahip olması gereken bazı özellikler vardır (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2024). Bunlar:

- Gerçek bir kişinin elde ettikleri gelirler ile ilgilenmektedir.
- Gelir 12 aylık (1 Ocak-31 Aralık) bir dönemi kapsamaktadır.
- Gelir elde edilmiş olmalıdır.
- Gelir gerçek ve safidir.
- Gelir, toplam kazanç ve iratlar üzerinden tek bir kalem şeklinde kabul edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre Türkiye'de "ticari kazançlarda, zirai kazançlarda, ücretlerde, serbest meslek kazancında, gayrimenkul sermaye iratlarında, menkul sermaye iratlarında ve diğer kazanç ve iratlar" üzerinden gelir vergisi alınmaktadır (Kaya, 2012: 13-15). Gelir Vergisi kapsamında vergi mükellefi gerçek kişi olarak tanımlanmaktadır. Bu gelir vergisinin şahsa bağlı bir vergi olduğunu göstermektedir. Mükellefleri tam veya dar mükellef şeklinde iki farklı türü bulunmaktadır.

Tam mükellefiyet kapsamında ikametgâh ve uyruklu ölçütü söz konusu olup Türkiye' de ve Türkiye dışında kişilerin elde etmiş oldukları gelirler bulunmaktadır. Kişinin oturma yeri ya da yaşadığı yere bakılmaksızın bulunduğu uyruğun bulunduğu ülkede tam mükellefiyeti vardır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. Maddesi kapsamında Türkiye'de yerleşmiş olan kişilerin tam mükellefiyet esasına göre vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu mukimlik esası olarak adlandırılmaktadır (Kaya, 2012: 11). Gelir Vergisi Kanunu'nun kapsamında Türkiye'ye yerleşme ikametgâh ve oturma süresi olmak üzere iki temel esasa bağlanmıştır. İkametgâh esasına göre Türkiye'de yerleşmek amacıyla ikametgahı olan kişilerin oturma süresi dikkate alınmaksızın tam mükellefliği söz konusudur (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2024).

Oturma süresi esasında ise Türkiye’de bir takvim dönemi içerisinde devamlı 6 aydan daha fazla oturma yapan gerçek kişiler tam mükellef sayılmaktadır. Tam mükellefiyet için Türkiye’de müstakil bir meskene sahip olunma şartı yoktur ve 6 aylık oturma süresi takvim yılı içinde hesaplanmalıdır (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2024). Ayrıca Kanun’un 5. Maddesi gereğince yabancılar tutukluluk, hastalık, iş, eğitim vb. nedenlerle 6 aydan fazla kalsa bile Türkiye’ye yerleşmiş sayılmazlar (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2024).

Dar mükellefiyet için gelirin Türkiye’de elde edilip edilmediği önemlidir. Kanun’un 6. Maddesine göre, Türkiye’de yerleşmemiş gerçek kişilerin yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan vergilendirme yapılmaktadır. Dar mükellefiyette gelir önemliyken tam mükellefiyette şahıs önemli olmaktadır. Dar mükellefiyette gelirin nerede elde edildiği önemlidir. (Güngör, 2014: 14).

c. Harcama üzerinden alınan vergiler

Türkiye’de harcamalar üzerinden alınan vergiler dört alt başlıkta ele alınmaktadır. Bunlar: KDV, ÖTV, BSMV ve Damga Vergisi’dir. Türkiye’de 1985 yılı itibariyle yürürlüğe giren KDV, Avrupa Birliği ile vergi uyumlaştırmalarına paralel geliştirilmiştir. KDV, bir malın veya hizmetin üretim aşamasından tüketiciye ulaşıncaya kadar geçen süre boyunca değiştirdiği her el aşamasında alınan yaygın ancak kümülatif etkisi olmayan genel tüketim vergisi olarak tanımlanabilir (Yalavaş, 2011: 60-64). KDV dolaylı bir vergi türü olup tahsisi kolay ve verimliliği yüksek olmasına rağmen adil olmaması gibi sakıncaları olan bir vergi türüdür (Merter vd., 2007: 26).

Genel olarak Türkiye’de “ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyetleri” ile “her türlü mal ve hizmet ithalatı” KDV kapsamında değerlendirilmektedir. Ayrıca 3065 Sayılı KDVK’nın “diğer” faaliyetler kapsamında yapılan uygulamalarda KDV konusu kapsamında değerlendirilmektedir. Diğer faaliyetlerin kapsamı ise oldukça geniş olup bunlardan bazıları şöyle sıralanabilir: “radyo ve televizyon”, “posta, telefon, telgraf, teleks ve vb. hizmetler”, “her türlü şans ve talih oyunları”, “profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı faaliyetler” (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2024).

Dört farklı KDV uygulaması söz konusudur. Bunlar: Satın alınan iktisadi kıymetler için ödenen KDV; tamamen aynı dönemde indirilebiliyorsa, “Tüketim Tipi

KDV”; yıllara yayılarak indirilebiliyorsa, “Gelir Tipi KDV”; o dönemde indirilemiyorsa, yani ödenen KDV firmanın üzerinde kalıyorsa, “Gayrisafi Hasıla Tipi KDV”; sermaye gelirinden indirilebiliyorsa, “Ücret Tipi KDV”dir (Yalavaş, 2011: 64).

ÖTV, “*Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na (ÖTVK) ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların teslimi, ilk iktisabı, ithalâtı veya müzayede yoluyla satışından bir defaya mahsus olarak alınan, harcamalar üzerinden alınan vergiler kategorisinde yer alan ve kapsamına almış olduğu malların fazlalığı nedeniyle adeta bir genel tüketim vergisi görünümü veren dolaylı bir vergidir*” (Taylar, 2012: 440). Genel tüketim vergisinden farklı olarak kanun kapsamında belirtilen mal ve hizmetler için alınan vergi olup mal ve hizmetlerin üretim süreci ve dağıtım sürecinde alınan bir vergi türüdür (Taylar, 2012: 435-439). Bu vergiye “özel” sıfatının verilmesinde etkili olan şey, vergi kapsamına almış olduğu mal ya da hizmetin genel tüketim vergisine oranla sınırlı olmasıdır. Bu yönüyle ÖTV, KDV’den ayrılmaktadır (Taylar, 2012: 440).

ÖTV, kanun kapsamına alınan mal veya hizmetlerden daha yüksek fayda sağlayan kişilerden alınan bir vergi türüdür. ÖTV, gelir dağılımındaki adaletsizliklerin ortadan kaldırılması maksadıyla önemli bir vergidir. Özellikle ÖTV, gelişmekte olan ülkelerde lüks maddeler üzerine yoğunlaştırıldığında bir nevi gelir dağılımındaki dengesizliği gidermede etkin bir araç olarak kullanılmaktadır. ÖTV, sosyal yönden yararı düşük ya da zararları olan maddelerin (alkol, tütün vb.) tüketimini sınırlamak amacıyla konulabilmektedir. ÖTV, kaynakların rasyonel şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla yani daha yüksek yarar elde edilecek şekilde kullanımını sağlamak amacıyla da kullanılabilir. İthal edilen ürünlerin bazılarında dış ticaret dengesini sağlamak, kıt kaynakların kullanımını sınırlamak, devlete gelir sağlamak gibi farklı amaçlarla alınabilmektedir (Karakoç, 2003: 111).

BSMV, bankacılık ve sigortacılık işlemleri başta olmak üzere finansal işlemlerin vergilendirilmesi amacıyla uygulanmaktadır. BSMV’ye 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nda yer verilmiştir. BSMV, kanunda yer alan işlemler sonucunda lehe para alınmasında alınan bir vergi türüdür. Bu kapsamda bankacılık hizmetleri dışında yapılan işlemler kapsamında da BSMV alınmaktadır (Güngör, 2017: 107). Gider Vergisi Kanunu’nun 30. Maddesinde belirtildiği üzere BSMV’yi banka ve sigorta şirketleri ödemektedir. Özellikle “hayat sigortaları ile ihracata ait nakliyat sigortalarında poliçe üzerinden alınan paralar”, “mükerrer sigorta muameleleri ile retrosesyon muameleleri dolayısıyla alınan prim, komisyon vesair paralar”,

“biçilmemiş veya toplanmamış her türlü tarım mahsulleri ile tarım hayvanları için akdolunan zirai sigortalar dolayısıyla alınan paralar” ve “nükleer rizikolara karşı yapılan sigortalar dolayısıyla alınan paralar” BSMV’den muaf olunan işlemlerdir. Bankalarda vergi matrahı işlemlerden kişilerin lehine aldıkları kar, faiz, komisyon vb. tutar olabilirken sigorta şirketi için vergi matrahı poliçede bulunan prim tutar olmaktadır (Kaçar ve Gerger, 2021: 69; Mevzuat Bilgi Sistemi, 2024).

Damga Vergisi 01.07.1964 tarihinde 488 Sayılı Kanun ile yürürlüğe girmiştir. Damga Vergisi, yapılan hukuki işlemler ile ilgili düzenlenen ve kanunda kâğıt diye belirtilen belgeler için alınmakta olan bir vergi türüdür. Bu kâğıtlar “sözleşmeler, kararlar, mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar ve makbuzlar”dır. Dolayısıyla diğer vergilerden farklı olarak damga vergisi karşılıksız bir vergi değildir. Özellikle damga vergisi hukuki işlemlerin kâğıda dökülmesiyle birlikte ispat niteliği kazanmaktadır. Bu nedenle bu verginin hukuki bir karşılığı bulunmaktadır. Dahası bu vergi türünde ödeme gücü dikkate alınmamaktadır. Bu yönüyle damga vergisi, vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesiyle çelişmektedir (Yüce ve Kızıler, 2016: 39). Damga vergisi yıllık olarak düzenli olarak hazine tarafından toplanmaktadır. Bu yönüyle damga vergisi olağan merkezi yönetim vergisidir. 2017 yılında 6770 ve 6824 Sayılı yasalar ile birlikte bu kanunda değişikliğe gidilmiş olup söz konusu değişikliklerin temel amacı damga vergisinin konusunun kapsamını genişletmek olurken gerekli durumlarda bazı hususlarda vergi kolaylıkları sağlamak amacıyla da değişikliğe gidilmiştir (Furtun, 2017: 95).

III. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ'NİN MUHASEBELEŞTİRME VE DENETİM ESASLARI

A. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)

ÖTV, belirli mal grupları üzerinden alınan, tek aşamalı, sınırlı sayıda yükümlüsü bulunan ve yönetimi kolay olarak tanımlanmış bir vergi türüdür (Yıldırım, 2015: 223). Yapısı oldukça basit olan ÖTV, kısılmak istenilen mallarda veya gelir getirisi dikkate alınan belirli mallar için uygulanan bir vergidir (Oktar, 2012: 14). ÖTV, dolaylı vergi sınıfında yer alan ve harcamalar üzerinden alınan bir vergidir. Özellikle sınırlı mallar üzerinden alındığından “dar tabanlı dolaylı” veya “kısmi harcama vergileri” olarak da tanımlanabilir (Giray ve Zeren, 2020: 242).

ÖTV kapsamına dahil olan mallar imalat, ithalat ya da ilk iktisap aşamasında bir defaya mahsus alınmaktadır. Teslim edilen ya da ithal edilen malın el değiştirmesi durumunda yeniden ÖTV uygulanması söz konusu değildir. ÖTV uygulanan malların müzayede yoluyla satışından ise ÖTV uygulanmamaktadır. Fakat üreticinin elinden henüz çıkmamış bir ürünün zorunlu yoluyla müzayede de satışında ÖTV uygulanmaktadır (Oktar, 2012: 14).

Kapsam yönünden ÖTV'ye tabi olan mallar “petrol veya doğal gaz ürünleri”, “motorlu taşıtlar”, “dayanıklı tüketim malları” ve “alkollü içecekler, tütün ve ürünleri” olarak sınıflandırılabilir (Giray ve Zeren, 2020: 242). Ülkeler arasında ÖTV uygulamaları bakımından büyük farklılıklar göze çarpmaktadır. Fakat zaman içerisinde, ÖTV'lerin genel olarak üç tür ürün üzerinden yoğun olarak alındığı izlenmektedir. Birinci grupta, erdemsiz mallar olarak nitelendirilen “alkol ve tütün mamulleri”; ikinci grupta, “fosil yakıtlar”; üçüncü grupta ise “üst gelir grubundaki kişilerin harcama kalemlerinde yer alan lüks mallardan” oluşmaktadır (Akkaya ve Aktuğ, 2021: 8).

ÖTV'de vergilendirme iki temel esasa dayanmaktadır. Bunlardan ilki verginin konusu oluşturan malın teknik-fiziki tutarının (yani hacim, ağırlık, uzunluk vb.) oluşturmuş olduğu birim üzerine mutlak miktar şeklinde iken ikincisi verginin

konusunu oluşturan malın satış değerinin matrahı olacak şekilde esas alınmıştır (Gülüm, 2009: 50).

1. ÖTV'nin Tarihçesi

ÖTV, tarihi itibarıyla geçmişini çok eskilere dayanan vergilerden biridir. Tarihte ilk ÖTV'nin Milattan Önce (M.Ö.) 2200'de Çin İmparatoru Hsia Yu'nun tuz üzerinden almış olduğu vergi olarak bilinmektedir. Yine M.Ö. 206 ve M.Ö. 220 yılları arasında Çin hükümdarı olan Han Dynasty'nin çay, alkol, balık, tuz ve yakacak ya da çatı inşasında kullanılan sazlardan ÖTV aldığı da bilinmektedir (Akkaya ve Aktuğ, 2021:6).

16. ve 17. yüzyıllara gelindiğinde Hollanda bira, ispirto, tuz, şeker gibi toplumun günlük hayatında vazgeçemediği ürünlerden ÖTV alınmıştır. Yine Avrupa ülkelerine Hollanda üzerinden yayıldığı tahmin edilmektedir. İngiltere de ilk ÖTV savunma giderlerini karşılamak için 1643 yılında parlamento da kabul edilerek bira, elma şarabı, bal likörü, et ve tuz üzerinden alınmıştır. Amerika'da ilk olarak 1971 yılında sigara ve 1974 yılında viski üzerinden tüketim vergilerinin alındığı görülmektedir (Akkaya ve Aktuğ, 2021: 6; İliaz, 2006: 23).

İngiltere, Amerika'daki kolonilerine çay, şeker ve kurşun kalem gibi ürünler üzerinden ilave vergiler almak istemesi üzerine 13 koloni birleşerek İngiltere'ye karşı bağımsızlık mücadelesi başlatmıştır. Bu doğrultuda daha çok ÖTV'lere savaş dönemlerinde başvurulmuş olup bu durum bu vergi türünün savaş vergisi olarak adlandırılmasına yol açmıştır (Akkaya ve Aktuğ, 2021: 6).

I. Dünya Savaşı döneminde, savaşı finanse edebilmek amacıyla telefon konuşmaları, mücevher satışı vb. hizmetler ya da mallar üzerinden ÖTV alınırken II. Dünya Savaşı yıllarında vergiler kapsam yönünden genişletilerek taşıtlar, buzdolabı, mobilyalar gibi mallar ya da elektrik enerjisi gibi alanlarda ÖTV alındığı görülmektedir (İliaz, 2006: 24).

2. Türkiye'de ÖTV'nin Tarihçesi

Tarihsel sürece bakıldığında, geleneksel olarak vergilerin kaynağının servet ve kazançların oluşturduğu, tüketim vergilerinin geçmişinin çok eski olmadığı görülmektedir. Osmanlı devletinin ilk dönemlerinde şarap'a uygulanan ÖTV kazanç

üzerinden alınan öşür vergisi olarak adlandırılmıştır. Şarap'a ek olarak üzüm, üzüm suyundan ve alkollü içki üretiminde kullanılan tarımsal ürünlerden öşür vergisi alınmıştır. 16. yüzyıldan itibaren ise Osmanlı devletinde batıdan ithal edilen tütün üzerinden de öşür alınmıştır (Oktar, 2012: 2).

Tanzimat döneminde Osmanlı devletinin vergi sisteminde “reform” sayılabilecek bir değişiklik yapılarak gelir ve servet üzerinden alınan bazı vergiler kaldırılmıştır. O dönemlerde gelir ve servet üzerinden alınan bazı vergiler (cizye, ağnam ve öşür vergileri hariç) kaldırıldı. Yine o dönemlerde tütün ve alkollü içkiler üzerinden alınan vergiler ile ilgili bazı düzenlemeler yapıldı. ÖTV ile ilgili ilk özel mevzuat düzenlemesi yine o yıllara dayanmaktadır. Tanzimat döneminde yapılan birçok değişiklik Osmanlı devletinin sonuna kadar gitmiştir (Oktar, 2012: 2-3).

Türkiye Cumhuriyeti, kurulduğu yıllarda Osmanlı'dan devraldığı vergi uygulamalarını belirli bir süre daha kullanmıştır. Akabinde bazı vergi uygulamaları yürürlükten kaldırılmış yerine yeni vergi uygulamaları ihdas edilmiştir (Aktan vd., 2019: 166-167).

Cumhuriyetin kuruluşu ile çeşitli mallardan üç tür istihlak vergisi alınmaktaydı. İlki “şeker, glikoz, akaryakıt, elektrik ve havagazı, bira, şarap, köpüren şarap, viski ve kibritten” alınan dahili istihlak vergisi; ikincisi “kahve, çay, kakao, kakao yağı, kauçuk mamulleri, kibrit, pencere camı, kâğıt ve mukavva, deri mamulleri, pamuk ipliği, yün ve yün ipliği, her nevi demir ve çelik, bakır ve halitasından” gibi bazı maddelerden alınan istihlak vergisi; tekel maddelerinden alınan Tekel Safi Hasılatı ile “Savunma Vergisi” şeklindeydi (Gülüm, 2009: 96-97).

Türkiye’de uygulanan ilk modern tüketim vergisi olan aşar vergisi kaldırılması ile birlikte oluşan mali açığı kapatmak için 1926’da Umumi İstihlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiş olup bu vergi 1926’da Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu ile desteklenmeye çalışılmıştır. Ancak uygulamada zorlukları nedeniyle kısa süre içerisinde yürürlükten kaldırılmıştır. 1928’de ise yürürlüğe giren 1324 Sayılı Damga Resmi Kanunu, ÖTV niteliğine sahip mali yükümlülükleri olan bir kanundur (Akkaya ve Aktuğ, 2021: 14-15).

Türkiye, Batı’da uygulanan modern vergi uygulamalarını 1950’li yıllarda uygulamaya başlamış ve böylece ilk modern vergi sistemi oluşturmaya yönelik ciddi adımlar atmıştır (Aktan vd., 2019: 166-167). Türkiye’de vergi alanında yaşanan

istikrarsızlık 1957 yılına yani Gider Vergileri Reformu'na kadar sürmüştür. Reformun gerçekleştirilmesinde temel amaç dolaylı ve dolaysız vergileri modern hale getirmek ve sağlam bir vergi sistemi oluşturmaktır (Akkaya ve Aktuğ, 2021: 15).

Türkiye'de cumhuriyetin ilanından 1985 yılına yani yapılan KDV Reformuna kadar olan zamanda harcamalardan alınan vergiler ÖTV olarak alınmaktaydı. KDV'nin kabul edilmesi ile ÖTV ile ilgili bir dizi değişiklik yapılmış olup bu değişikliklerde mali, iktisadi, siyasi ve sosyal amaçlar göz önünde bulundurulmuştur (Akkaya ve Aktuğ, 2021: 14).

1990 yılından itibaren Maliye Bakanlığınca ÖTVK'nın çıkarılmasına yönelik çalışmalar başlatılmıştır. Bu çalışmaların amacı mali kazanç elde etmek ve hazineye gelir sağlamaktır. 1992 yılında Avrupa Birliği'ne uyum sağlama çalışmaları başlatılmış ve ÖTVK çalışmalarının yürütülme süreci Maliye Bakanlığından Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına devredilmiştir (Oktar, 2020: 15-16).

1995 yılında Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne girişi ile gümrük vergisi fon ve paylarından sağladığı kazancı telafi etmek amacıyla ÖTVK kapsamına giren ithal mallara ağırlık verilmiştir (Akkaya ve Aktuğ, 2021: 18).

1999 yılında Türkiye'nin Avrupa Birliğine aday adaylığının kabulü ile bazı yükümlülükler ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilki Türkiye'de uygulanan bazı mevzuatların topluluk düzeyinde uygulanan mevzuata uyumlaştırılmasıdır. Bu doğrultuda hazırlanan tasarıda:

- ✓ Gümrük Birliği kapsamında yerli ve ithal mal arasında ayırım yapmama,
- ✓ Avrupa Birliği ÖTV sisteminin kuralları,
- ✓ Vergi kapsamındaki mallar, vergileme ölçütleri ve diğer Avrupa Birliği Direktifleri dikkate alınmıştır (tbmm.gov, 2024).

Türkiye'de ÖTVK 12.06.2002 tarihinde 24783 Sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanarak 01.08.2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Kanun öncesinde 16 adet vergi, harç, fon ve pay üzerinden vergileme yapılırken ÖTVK ile belirli ve az sayıda emtia kapsama alınmış ve oldukça karmaşık hal alan mevcut yapı sadeleştirilmeye çalışmış ve böylelikle mükelleflerin vergiyi uyumu kolaylaştırılmıştır (Akkaya ve Aktuğ, 2021: 18; Resmi Gazete, 2024).

ÖTV daha önce hiç vergilendirilmeyen malların vergilendirilmesi değil, hali hazırda farklı adlar altında alınan vergi, resim ve fonların bir başlık altında toplanarak sadeleştirilmesidir. ÖTV tek safhada uygulanan, tek tek sayılan mallar üzerinden alınan, şeffaf bir yapıya getirilmiştir. Bu doğrultuda vergi hasılatı yüksek, mali politikaların uygulanmasında etkin, yönetimi kolay olan vergi türü olarak günümüzde uygulanmaya devam etmektedir.

3. Ekonomik, Sosyal ve Mali Amaçlar

ÖTV yıllar boyunca önemli bir kamu geliri sayılmıştır. Türkiye’de 2023 yılında 4,5 trilyon TL’lik toplam vergi gelirlerinin 928 milyar 195 milyon TL’sini (%20,62) ÖTV oluşturmaktadır. 4760 Sayılı ÖTVK ikinci bölümünde istisnalar düzenlenmiş olup istisnalar; ihracat istisnası, diplomatik istisna ve diğer istisnalar olmak üzere belirlenmiş ve yine kanunların verdiği yetkiler doğrultusunda 2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu kararı, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile imalatçılara, sanayicilere ÖTV iadesi düzenlemeleri yapılmış böylelikle devletin gelir elde etme amacının yanında sanayicinin karlılığının artırılması rekabet edebilme gücünün artırılması amaçlanmıştır (Resmi Gazete, 2023; Resmi Gazete, 2024). Ancak ÖTV’nin amacı yalnızca gelir elde etmek değildir. Özellikle alkol ve sigara tüketiminin yol açtığı sağlık problemleri ve akaryakıt kullanımına bağlı olarak çevre kirliliğiyle mücadele etme isteği ile daha da önem kazanmıştır (Gülden, 2022: 78; ms.hmb.gov, 2024; Önder ve Şahin, 2018: 340).

Devletler tarafından ÖTV, olumsuz etkileri yaygınlaştıran ürünlerin üretim ve tüketimini sınırlamak amacıyla kullanılmaktadır. Olumsuz etkileri yaygınlaştıran tütün-alkol gibi ürünlerin sosyal yönden neden olduğu maliyet özel açıdan sağladığı maliyetin üzerindedir. Devletler söz konusu ürünlere müdahale ederek “alkol, tütün, akaryakıt ve doğaya zarar veren maddeler” üzerinden ÖTV olarak özel maliyeti ile sosyal maliyeti dengelemeye çalışmaktadır (Gülden, 2022: 78; Önder ve Şahin, 2018: 340).

Alkol ve alkol ürünlerinin toplumda tüketimi, bu ürünlerin kullanımına bağlı gelişen hastalıklarda artışın görülmesi, bireylerin yaşam kalitelerinde azalmalar, işte ya da sosyal yaşantıda meydana gelen verimlilikte düşüş ve alkol ve ürünlerin kullanımı sonucu oluşan suç ve kazalar bu ürünlerin en somut riskleri arasında bulunmaktadır. Bu risklere bağlı olarak meydana gelen can ve mal kayıpları,

harcamalar (sağlık ya da hukuki), ölüm ve işsizlik bu ürünlerin kullanımına bağlı doğrudan maliyetler iken ölüm veya hastalıklar sebebiyle azalan verimlilik ise dolaylı maliyetler arasındadır. Bu ürünlerin kullanımı sonucunda oluşan doğrudan maliyetler sıklıkla hükümete mal edilirken dolaylı maliyetler daha çok topluma, somut olmayan maliyetler ise bireye, ailesine ve yakınlarına yüklenmektedir (Koç ve Koç, 2020).

ÖTV'nin çevre kirliliğini önlemek, enerji tasarrufu yapmak ve tüketici davranışlarını kontrol altına almak gibi özel amaçları bulunmaktadır. Bu Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu'nda vurgulanmıştır. ÖTVK ile sınırlı sayıda ürünler kapsama dahil edilerek vergi sistemini basitleştirmek ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması amaçlanmıştır (tbmm.gov, 2023). Özellikle sanayinin ve teknolojinin gelişmesi çevresel kirliliğinin artmasına, lüks tüketim mallarında talep artışına, alkol ve tütün gibi ürünlerin sağlık ve sosyal yönden verdiği zararların artması ÖTV'nin ekstra-fiskal amaç için kullanımının yaygınlaşmasına yol açmıştır (Akkaya ve Aktuğ, 2021: 4).

ÖTV matrahı spesifik olarak belirlenebilmektedir. Bu özellik ÖTV'yi diğer genel tüketim vergilerinden ayrılmasını sağlamıştır. Spesifik vergileme tekniğinde matrahın kolay bir şekilde belirlenmesi, vergi idaresi ile mükellef arasında anlaşmazlıkların daha az ve vergi kaçırmanın daha zor olması gibi faydaları bulunmakla birlikte, bu tekniğin konjonktürel hareketleri yakından takip edememesi, vergilemenin sosyal ve malî amaçları ile ters düşmesine yol açmaktadır. Bunun nedeni ise spesifik matrahlı vergiler ekonominin genişleme dönemlerinde hafiflerken, daralma döneminde ağırlaşmasındandır (Turhan, 2020: 187).

4. Verginin Konusu

Verginin konusu, hangi gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi alınacağı ile ilgili bir durumdur. Ancak söz konusu gelirin türü ise muafiyet ve istisnalar ile şekillendirilebilmektedir (Coşkun, 2023: 13-14).

12.06.2002 tarihinde Resmî Gazete yayınlanan 4760 Sayılı ÖTVK'nın konusu, madde 1 kapsamında sınırlandırılmıştır. ÖTV kapsamına girmekte olan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listedeki ürünlerin teslimi, ilk iktisabı ve ithali ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır. Bu ürünler Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanmış olan ürünlerdir (Resmi Gazete, 2024).

(I) sayılı listedeki ürünler iki cetvelde (A ve B) düzenlenmiştir. A cetvelinde “motorin, kurşunlu benzin, kurşunsuz benzin, süper benzin, uçak benzini, fueloil gibi çeşitli petrol ve petrol ürünleriyle doğalgaz, sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG), yağlama yağları” vb. ürünler yer almaktadır. B cetvelinde “solvent, benzol ve vernik” vb. ürünler yer almaktadır. Söz konusu bu iki cetvelde yer alan ürünlerin ithalatçıları ve rafinelerini dahil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulamadan önce müzayede aracılığıyla satışının yapılması ÖTV’nin konusunu oluşturur (Resmi Gazete, 2024).

(II) sayılı listede yer alan ürünler arasında “çeşitli motorlu kara, deniz ve hava araçları” bulunmaktadır. Söz konusu araçların ilk iktisabı veya ithali ile imal ve inşa edenler tarafından teslimi ÖTV’nin konusunu oluşturmaktadır. Ancak söz konusu bu araçların imalinde ve onarımında kullanılmakta olan yedek parçalar ya da eklentiler ÖTV’nin konusuna tabi değildir (Resmi Gazete, 2024).

(III) sayılı listede “bira, viski, şarap gibi alkollü içecekler, sigara, puro gibi tütün mamulleri ile kolalı gazozlar” vb. ürünler yer almaktadır. Söz konusu bu ürünlerin ithalatı ve imalatçıları tarafından teslimleri ÖTV’nin konusudur. Ayrıca kanunda (III) sayılı listede “alkollü ve kolalı içecekler” ibaresi yer aldığından “su, maden suyu, ayran, sade ve meyveli gazozlar ile sirke ve asitten elde edilen sirke” teslimi veya ithalatı ÖTV’nin konusuna tabi değildir (Resmi Gazete, 2024).

(IV) sayılı listede ise “klima, kasetçalar, radyo, televizyon, saç kurutma makineleri, silahlar, kürkler, vücut deodorantları gibi lüks ve beyaz eşya gibi dayanıklı ürünler” gibi ürünler yer almaktadır. Söz konusu bu ürünlerin imalatçıları tarafından teslimi veya ithali ÖTV’nin konusunu oluşturur (Resmi Gazete, 2024).

5. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay için verginin konusu ve vergi mükellefiyetinin aynı anda olması yeterlidir. Eğer vergiyi kimden ve hangi konudan alınacağı belirli ise vergilendirme sürecinde herhangi bir engel yoktur. Yalnızca verginin beyanı ve tespiti gerekmektedir. Bu nedenle vergilendirmenin zaman aşımı söz konusu olmadan başlaması gerekmektedir (Coşkun, 2023: 15).

ÖTVK'nın 3. Maddesinde verginin hangi hallerde alınacağına ilişkin açıklamalara yer verilmiş ve dört durumda verginin doğduğu bildirilmiştir (Resmi Gazete, 2024). Buna göre:

a) Mal teslimi ya da ilk iktisap durumunda malın teslimi ya da ilk iktisabı: Bu durum bir ürünün ya da malın tasarruf hakkının malik ya da adına hareket edenlerce, alıcıya ya da adına hareket edenlere devredilmesi durumunu ifade eder. İlk iktisap ile "(II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler dahil motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade etmektedir." (Resmi Gazete, 2024).

b) Malın teslimi öncesi fatura vb. belgelerin verilmesi durumunda, söz konusu belgelerde gösterilen mallar ile sınırlandırmak koşulu ile fatura vb. belgelerin düzenlenmesi,

c) Parça parça malların teslimi süre gelen ya da bu hususlara mutabık kılınmış olan durumlarda, her bir kısım malın teslimi,

d) Komisyoncular aracılığıyla ya da satılmak üzere başkasına verilmek suretiyle yapılan satışlar için malların alıcılara teslimi, (III) sayılı listedeki malların komisyon veya konsinye teslimleri (Resmi Gazete, 2024).

Gümrük Kanunu'na (4458 Sayılı) göre ithalatta gümrük yükümlülüğü, ithalat rejime uygulanmayan durumlarda ise gümrük beyannamesinin tescilinin olmasıdır (Resmi Gazete, 2024).

6. Vergi Mükellefi ve Sorumlusu

Vergi mükellefiyeti, vergilendirmenin kimden ya da hangi kurumdan tahsis edileceği konusu bakımından önemlidir. Vergilendirmeye konu olan gerçek ya da tüzel kişiler vergilendirmeye esas olan hükümler kapsamında vergilendirilmektedir (Coşkun, 2023: 14-15).

ÖTV Mükellefi ve Sorumlusu Kanun'un 4. Maddesi kapsamında açıklanmış olup buna göre (Resmi Gazete, 2024);

1) a) (I), (III), (IV) sayılı listelerde yer alan mallar ile (II) sayılı listede yer alan malların kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa ya da ithalini yapan ve bu malların müzayede aracılığıyla satışını yapanlar,

b) (II) sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak için ithalini gerçekleştirenler ya da müzayede aracılığıyla satışını yapanlar.

- 2) Mükellefin Türkiye sınırları içerisinde ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmadığı durumlar ve gerekli görüldüğü diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir (Resmi Gazete, 2024).

7. Verginin Matrahı ve Beyanı

Vergiyi doğuran olay resmi açıdan söz konusu ise buna binaen vergilendirme işleminin yapılması söz konusu olabilmektedir. Söz konusu işlemin nasıl yapılacağı ise önem arz etmektedir (Coşkun, 2023: 15-16).

ÖTV matrahı, (II), (III) (tütün mamulleri hariç) ve (IV) sayılı listedeki ürünlerin vergi matrahı; bunların ithali durumunda ilk iktisabında ya da tesliminde hesaplanan ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan oluşmaktadır. ÖTV matrahı, (III) sayılı listenin (B) cetvelindeki ürünlerin vergi matrahı nihai tüketicileri perakende teslim fiyatıdır. (I) sayılı liste için vergi tutarı özel hükümlere bağlanmıştır. Bu listedeki ürünler için litre, kilogram ve metreküp birimleri itibariyle vergi tutarları; (II), (III) ve (IV) sayılı listedeki ürünleri için vergi oranları özel olarak belirlenmiştir. (II) ve (III) sayılı listelerde ürünler için ürün türüne göre farklı olabilirken (IV) sayılı liste için uygulanan ÖTV oranı %6,7'dir (Resmi Gazete, 2024).

ÖTV'nin ne zaman beyan edileceği ÖTV'ye tabi ürünlerin bulunduğu sınıfa veya listeye göre farklılık gösterebilmektedir. (I) sayılı listede yer alan ürünler için (1 numaralı) ÖTV beyannamesi vergilendirme dönemini takiben 10. günün akşamına kadar (Resmi Gazete, 2024); (II) sayılı listedeki ürünler için kayıt ve tescile tabi değilse vergilendirme dönemini takip eden ayın 15. günün akşamına kadar (2B) numaralı ÖTV beyannamesi ile; (II) sayılı listedeki ürünlerin kayıt ve tescile tabi olanlar için ise (2A) numaralı ÖTV beyannamesi ile kayıt ve tescilden önce yapılmaz (Resmi Gazete, 2024). (III) sayılı listedeki ürünler için ait (3) numaralı (Resmi Gazete, 2024), (IV) sayılı listede ürünler için (4) numaralı ÖTV beyannamesi ile vergilendirme dönemini takip eden ayın 15. günün akşamına kadar yapılması gerekmektedir (Resmi

Gazete, 2024). (I) sayılı listedeki tevkifata tabi ürünler için yapılan tevkifat (6) numaralı ÖTV beyannamesi ile verilir (Resmi Gazete, 2024).

B. Özel Tüketim Vergisi'nin Muhasebeleştirme Esasları

Mali nitelikteki her işlemde olduğu gibi ÖTV işlemlerinin de muhasebeleştirilmesi gerekir. Çalışmanın bu bölümünde ÖTV'ye ait işlemlerin kayıt altına alınmasında kullanılacak hesaplar üzerinde durularak ÖTV muhasebe işlemleri, ÖTV 'ye tabi malların yurt içi satışı, ihracı, ihrac kayıtlı teslim durumları ve satın alınması halinde yapılacak işlemler hakkında bilgi verilecektir.

Tek düzen hesap planı içerisindeki dönen varlıklarda tanımlanmamış ve bir yıl içerisinde işlem görmesi muhtemel olan dönen varlıklar, diğer dönen varlıklar hesap grubu içerisinde yer alır (Resmi Gazete, 2024)

19. Diğer Dönen Varlıklar
190. Devreden KDV
191. İndirilecek KDV
192. Diğer KDV
193. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar
195. İş Avansları
196. Personel Avansları
197. Sayım ve Tesellüm Noksanları
198. Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar
199. Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)

Tek düzen hesap planı içerisindeki yabancı kaynaklar arasında tanımlanmamış ve bir yıl içerisinde işlem görmesi gerekli olan kısa vadeli yabancı kaynaklar, diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubu içerisinde yer alır (Resmi Gazete, 2024).

39. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
391. Hesaplanan KDV Hesabı
392. Diğer KDV Hesabı

393. Merkez ve Şubeler Cari Hesabı

397. Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları Hesabı

399. Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar Hesabı

19. Diğer Dönen Varlıklar gurubunda ve 39. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar gurubunda KDV başta olmak üzere işlemlerin neler olduğu işleyişi hakkında tanımlamalar yapılmış olup ÖTV'ye ilişkin hesap kodu belirlenmemiştir (Resmi Gazete, 2024).

19 hesap grubunda boş bulunan 194 hesap kodu İndirilecek ÖTV, 39 hesap grubunda boş bulunan 394 hesap kodu Hesaplanan ÖTV şeklinde kullanılabilir. Tevkifata tabi işlemler ile tecil terkin işlemlerinde de 194 ve 394 kodlu hesaplar kullanılır bu hesaplara alt hesaplar açılarak 194 01 veya 394 01 indirilecek veya hesaplanan ÖTV, 02 Tevkif edilen ÖTV, 03 Tecil edilip Terkin edilecek ÖTV gibi düzenleme yapılabilir. ÖTV'nin muhasebeleştirilmesinde şu ilkeler sıralanabilir (Resmi Gazete, 2024).

- ÖTV'ye tabi bir malın imalinde kullanılacak hammaddeye ilişkin ödenen ÖTV, İndirilecek ÖTV olarak kayıt altına alınır.
- ÖTV'ye tabi malları ithal edip, imal ve inşa edip teslimini gerçekleştiren firmalar tahsil ettikleri ÖTV'yi hesaplanan ÖTV olarak kayıt altına alırlar.
- İndirim hakkı bulunan firmalarda indirilebilecek ÖTV'den sonra kalan tutar ödenecek ÖTV, iade hakkı tanınan işlemlerde ise iade edilecek ÖTV olarak kayıt altına alınır.
- İndirim hakkı bulunmayan firmalarda veya indirilecek ÖTV tutarı bulunmayan firmalarda hesaplanan ÖTV ödenecek ÖTV olarak kayıt altına alınır.
- Alınan emtianın işletme için maddi duran varlık, sarf/gider malzemesi ve stok şeklinde değer ifade etmesi halinde ödenen ÖTV maddi duran varlık, sarf/gider, stok kalemlerinin içine mevzuatın izin verdiği ölçüde maliyet unsuru olarak kaydedilebilir.
- İhraç kayıtlı teslimlerde hesaplanan ÖTV'nin ihracatçıdan tahsil edilmeyerek tecil edilmesi ihracat gerçekleşikten sonra terkinine ait kayıtlar yapılır.

ÖTV'ye tabi iş ve işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde KDV'de olduğu gibi ÖTV'de de alım yapıldığında kanunen indirim hakkı tanınan bir işlem olması halinde indirilecek ÖTV, satış yapıldığında hesaplanan ÖTV olmak üzere iki hesaba gerek vardır.

ÖTV'ye tabi mallar dört ayrı listede belirlendiğinden ve her listede vergiyi doğuran olay, teslim ve teslim sayılan haller farklılık gösterdiğinden ÖTV 'ye tabi mal alımında kimi durumda indirilecek ÖTV olarak kayıtlara alınması yerine ödenen ÖTV'nin malın maliyetine dahil edilerek muhasebeleştirilmesi, mal tesliminde ise ödenecek ÖTV'nin hesaplanan ÖTV yerine direk ödenecek vergi ve fonlar hesabında takip edilerek muhasebeleştirilmesi mümkün bulunmaktadır.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2 Seri No'lu MSUGT (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023) ile Hesap Planında boş bulunan 3'lü kod defteri kebir hesaplarının;

- Hesap gruplarının işleyiş ve mantığına uygun olması,
- Niteliği ve kapsamı itibariyle Hesap Planında belirlenmiş benzeri bir hesap bulunmaması,
- Kullanıldığı takdirde hesap gruplarının bütünlük ve tutarlılığını bozmaması, şartlarıyla serbestçe kullanılabileceği düzenlenmiştir.

Ekonomik birimler ÖTV'ye tabi emtiaları faaliyetleri sırasında sarf malzemesi, maddi duran varlık, üretimde hammadde yarı mamul şeklinde kullanabileceği gibi ticari faaliyet kapsamında alım satım da yapabilirler. Bu işlemlerde ÖTV'nin muhasebeleştirilmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar; ÖTV'ye tabi malın yine aynı listede bulunan ÖTV'ye tabi başka bir malın imalatında kullanılıp kullanılmayacağı, ilgili mevzuat kapsamında ÖTV iadesi talep edilip edilmeyeceği, yine vergi mevzuatı kapsamında sorumlu sıfatıyla tevkifat uygulanıp uygulanmayacağıdır.

İşletme için ÖTV'ye tabi malın sarf malzemesi, maddi duran varlık gibi gider niteliğinde olan bir mal olması halinde ödenen ÖTV, vergi mevzuatının izin verdiği ölçüde malın maliyetine eklenebileceği gibi doğrudan gider olarak muhasebeleştirilebilir.

Tutulması gereken defterlere kayıtlar ÖTV'nin hesaplanmasını ve hesaplanan ÖTV'nin kontrolünü sağlayacak şekilde yapılır. Mükellefin imalatta kullandığı girdiler ödenen ÖTV tutarı ve teslim edilen mallar üzerinden hesaplanan ÖTV tutarı farklı hesaplarda izlenir. Yine vergiden istisna edilen işlemlerde bu işlemler farklı hesapta izlenir. Malların iadesi ya da farklı nedenlerle vergi ve indirim tutarlarında değişiklik olması halinde ödenen, iade edilen ve terkin edilen ÖTV tutarı kayıtlarda açıkça gösterilir (Resmi Gazete, 2024).

C. Özel Tüketim Vergisi'nin Denetim Esasları

Muhasebeye dayanak olan bilgi ve belgeler ile muhasebe kayıtlarının yönetim, devlet veya belirli bir otorite tarafından oluşturulmuş olan kural ve kaidelere uygun olması gerekmektedir. Denetim ile ilgili önem arz eden hususlardan biri kanuni düzenlemeler doğrultusunda uygunluğun tespit edilmesidir.

Muhasebenin amacı, karar alıcılara doğru ve güvenilir bilgiyi sağlamak iken muhasebe denetiminin amacı ise mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunu kontrol etmek, mali tablolar hakkında rapor sağlamak, yanlışlıkları ve hileleri ortaya koymak ve oluşabilecek bütün hata ve hileleri önlemektir. Muhasebe raporlarında karar alıcılara sunulan bilgilerin beyan niteliği vardır. Bu beyanların doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesi verilecek kararların objektifliğini arttıracaktır. Amaçlar doğrultusunda uygun ve tutarlı karar alabilmek için, yararlanılan bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan içinde şüphe barındıran bilgi, kaynakların etkili kullanımını olumsuz etkilerken karar vericiye de zarar vermektedir (Güney ve Sarı, 2015: 68; Savlı ve Akın, 2021: 34).

ÖTV'ye tabi malların işletmeler tarafından alımı, üretime sevk ve teslimine kadar her aşamasının denetim çalışmalarında takip edilmesi; stok kayıtlarının takibi, muhasebe dışı envanter, belge üzerindeki miktar tutar kontrolü, muhasebe kayıtlarına aktarılmasında doğru hesapların kullanılıp kullanılmadığı, ÖTV iadesi oluşup oluşmadığı, ÖTV'nin beyanı, ÖTV'nin malın maliyetine mi yansıtacağı yoksa indirilecek ÖTV olarak mı kullanılabilceği veya beyan edilmesi gereken dönemin atlanması yanlış maktu tutarlarla beyan edilmesi gibi vb. durumlar mali tabloları etkileyeceğinden önem arz etmektedir (Resmi Gazete, 2024). ÖTVK kapsamında iş ve

işlemleri kolaylaştırmak daha güvenilir ve doğru sonuçlar elde edebilmek için denetim formları oluşturulabilir.

ÖTVK'nın (I) sayılı listesi petrol ürünleri, doğalgaz ve türevlerinden oluşan (A) ve (B) cetvellerinden oluşmaktadır. (A) Cetveli benzin, motorin, jet yakıtı, fuel oil vb. akaryakıt ürünleri ile sıvılaştırılmış petrol gazı, doğal gaz ve bunların yerine kullanılabilen ikame edilebilen petrol türevlerinden oluşmaktadır. (B) Cetveli akaryakıt harici petrol ürünleri olan solvent ve türevleri gaz yağı, baz yağlar, madeni yağlar ve yağlama müstahzarlarından oluşmaktadır. (I) sayılı listeye tabi malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi ÖTV'nin konusu oluşturmakta olup vergiyi doğuran olay mal teslimi veya ilk iktisapta meydana gelmektedir. Bu malların ithalatında ÖTV doğmamakta olup Kanun, malın tesliminde veya teslim sayılan hallerde doğacak olan verginin güvenliğini sağlamak için ithalat aşamasında teminat alınmasını öngörmektedir. Teminatın türü ve çözümü işlemleri (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Teminatın Türk Lirası (TL) cinsinden nakit veya banka teminat mektubu olarak alınması uygun bulunmuştur. Yine bu mallar için karşılardaki maktu vergi tutarı üzerinden kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak vergi hesaplanır. ÖTV'nin hesaplanması bakımından verginin matrahı dikkate alınan miktar veya değer olmaktadır (Resmi Gazete, 2024).

2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar Eki Kararın 1. Maddesinde (I) Sayılı Listenin (B) cetvelindeki malların yine (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması kapsamında ÖTVK'nın ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılmasında, imalatta kullanılan mallar için ilgili maddede G.T.İ.P. numaraları dikkate alınarak karşılarda gösterilen oran ile daha önce uygulanan vergi tutarının çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarlarının uygulanacağı öngörülmüştür. Buna göre listede yer alan mallara daha önce uygulanan vergi tutarları ile bu mallar için Bakanlar Kurulu Karar Eki Kararda belirtilen oranlara göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark iade edilebilir (Resmi Gazete, 2023). Buna göre iade alınabilecek ÖTV hesaplaması şöyledir:

İade alınabilecek ÖTV = [Ödenen birim ÖTV- (Ödenen birim ÖTV x 2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı karar eki kararda belirlenen oran)] x İmalatta kullanılan hammadde miktarı

2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar Eki Kararın 1. Maddesinde (I) Sayılı Listenin (B) cetvelindeki malların yine (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde sanayi sicil belgesi ve kapasite raporuna sahip imalatçılar tarafından kullanılması kapsamında ÖTV İadesi talebinde bulunacak olması halinde, mükerrer maliyet kayıtlarına sebebiyet vermemek için, ÖTV'ye tabi hammadde satın alımlarında yüklenen ÖTV tutarlarının vergi iadesine konu edilecek kısmı “150-İlk Madde ve Malzemeler” hesabından çıkarılarak “136-Diğer Çeşitli Alacaklar” hesabına aktarması gerekmektedir. 2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar Eki Kararın 1. Maddesi kapsamında işlem yapan firmaların ÖTV ödeyerek satın aldıkları malları veya ithal ettikleri malları 12 ay içinde ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanmaları ve aynı süre içinde iade talep etmeleri gerekir (Resmi Gazete, 2023).

2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar Eki Kararın 2. Maddesinde, ÖTVK'ya ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarı uygulanarak teslim yapılan malların, imalatçılar tarafından aynı cetvelde yer alan vergi tutarı daha düşük malların üretiminde kullanılması durumunda, imal edilen mallar için imal edilen malların tabi olduğu ÖTV tutarının uygulanacağı öngörülmüştür. ÖTV ödenerek alınan söz konusu malların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile imal edilen malın tabi olduğu vergi tutarı arasındaki fark iade edilebilir. Alınan emtiyaya ilişkin ödenen ÖTV, ÖTVK'nın 9. Maddesi gereği ve ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin E. Vergi İndirimi bölümündeki esaslara göre indirim konusu yapılabilir. Dikkat edilmesi gereken husus indirim yapılabilecek tutarın üretilen malın tesliminde hesaplanan ÖTV tutarını geçmeyeceğidir. 2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar Eki Kararın 2. Maddesi kapsamında işlem yapan firmaların ÖTV ödeyerek satın aldıkları malları 12 ay içinde imalatta kullanmaları gerekirken imal edilen ÖTV'ye tabi malın teslimi sonrası beyan dönemini izleyen aybaşından itibaren altı ay içinde iade talep etmeleri gerekir (Resmi Gazete, 2023).

ÖTVK'nın (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin V.A.3.1 bölümünün d) bendinde ithal edilen malların, ÖTV'ye tabi diğer bir malın imalinde kullanılması durumunda, ÖTVK'nın 2/3 bendi uyarınca ÖTV uygulanmaz. Mükellefin imal ettiği

malın tesliminde ÖTV beyan edip ödenmesi durumunda üretimin vergi inceleme raporuyla tespiti gerekmektedir. Ancak üretilen malın maktu vergi tutarı ile üretimde kullanılan malın maktu vergi tutarının eşit veya üretilen malın maktu vergi tutarının yüksek olması durumunda vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir raporuyla tespiti üzerine teminat çözüm işlemi yapılır. ÖTVK'nın (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin V.A.3.2 bölümünün ç) bendinde İthal edilen malların yurtiçi teslimlerinde hesaplanan ÖTV'nin beyan edilmesi ve ödenmesi sonrası, teslim miktarına ait ÖTV kadar teminat çözüm işlemi gerçekleştirilir (Resmi Gazete, 2024).

ÖTV (II) Sayılı liste de 87.09 G.T.İ.P. pozisyonuna giren traktörler hariç traktörler, yarı römorklar için çekiciler, on veya daha fazla yolcu taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, 87.03 G.T.İ.P. pozisyonuna giren binek otomobiller, golf arabaları vb. taşıtlar, (askeri, zirai, yangınla mücadelede kullanılan özel yapıdaki helikopterler ve uçaklar hariç) hava taşıtları, yatlar, kotralar, 18 gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri gibi araçlar belirlenmiştir. (II) sayılı listeye tabi araçların kayıt ve tescile tabi olması veya kayıt ve tescile tabi olmamasına göre vergilendirilme farklılık göstermektedir. Kayıt ve tescile tabi olmayan araçların ithalatı, imal ve inşa edenler tarafından teslimi verginin konusunu oluştururken vergiyi doğuran olay ithalat sırasında veya teslim anında meydana gelir. Kayıt ve tescile tabi araçların motorlu araç ticareti yapanlarca kullanılmaya başlanması, aktive alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi, kullanmak amacıyla ithali, müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerden alınması iktisap olarak değerlendirilir ve vergiyi doğuran olay ilk iktisapla meydana gelir. (II) sayılı listedeki mallar için aracın satış bedeli ve alış bedeli, araç ithal edilmişse ithalatta hesaplanan KDV matrahı, yurt içinde imal edilmişse imalatçının satış bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV tutarlarından hangisi fazla ise o tutar beyan edilip ödenir (Resmi Gazete, 2024).

ÖTVK'nın (III) Sayılı listesi (A) ve (B) olmak üzere iki cetvelden oluşmaktadır. Alkollü içkiler, alkolsüz biralar, meyvalı ve sade gazozlar (%100 meyve suyu sayılan meyve suları ve doğal maden suyu ile üretilmiş tatlandırılmış meyveli gazlı içecekler hariç), enerji içecekleri, soğuk çay, soğuk kahve, tonik, tatlandırılmış veya aromalandırılmış benzeri içecekler (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alırken. (B) Cetvelinde sigara, puro, nargile tütünü, makaron, çiğnemeye mahsus tütün ve benzeri tütün ürünleri yer almaktadır. (III) sayılı listede vergiyi doğuran olay bu listeye tabi

malları imal edenler tarafından tesliminde, kısım kısım teslimin mümkün olduğu hallerde her bir kısmın tesliminde, satışın komisyoncu veya konsinyasyon suretiyle yapılması halinde teslimin komisyoncuya veya konsinyi işletmelerine yapılmasında, bu malların ithal edilmesi halinde ise gümrük işlemleri sırasında meydana gelir. (A) Cetvelindeki alkolsüz içkiler meyve suları, sade gazozlar, meyvalı gazoz, gibi içeceklerin vergilendirilmesinde sadece nispi vergi oranı geçerli iken Malttan üretilen biralarda nispi vergi oranı ile maktu vergi oranı içeceğin içinde bulunan alkol derecesine göre hesaplanmakta ve yüksek olan ÖTV tutarı hesaplanan ÖTV olarak alınmaktadır, diğer alkollü içkilerde ise içerisindeki alkol derecesine göre asgari maktu vergi oranı kullanılarak hesaplanan ÖTV beyan edilir (Resmi Gazete, 2024).

ÖTVK'nın (IV) Sayılı listesi dayanıklı tüketim malları başta olmak üzere lüks tüketim malları ve bazı basılı yayınlardan oluşmaktadır. Beyaz eşyalar, küçük ev aletleri, mikrofon, hoparlör, kulaklık, televizyon, kamera, projektör, cep telefonu, ses ve görüntü cihazları, vakumlu elektrik süpürgeleri, saç spreyleri, parfümler ve tuvalet suları, tıraş öncesi ve tıraş sonrasında kullanılan müstahzarlar, havyar, kürkler ve taklit kürkler, dabaklanmış veya aprelenmiş kürkler, kitaplar, broşürler ve benzeri matbuat, gazeteler ve periyodik yayınlar sayılabilir. (IV) sayılı listede vergiyi doğuran olay bu listeye tabi malları imal edenler tarafından tesliminde, kısım kısım teslimin mümkün olduğu hallerde her bir kısmın tesliminde, satışın komisyoncu veya konsinyasyon suretiyle yapılması halinde bu malların komisyoncu veya konsinyi işletmeler tarafından alıcıya teslimde, bu malların ithal edilmesi halinde gümrük işlemleri sırasında meydana gelir. (IV) sayılı listedeki mallar için ÖTV, G.T.İ.P. numaraları itibariyle karşılarında belirlenen oranlar üzerinden hesaplanır (Resmi Gazete, 2024).

ÖTV'nin tevkif edileceği durumlar: Maliye Bakanlığı, ödenmesi gereken verginin emniyet altına almak amacıyla tarafları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya ÖTVK'nın 4/2 Maddesine göre mükellefin işyerinin, ikametgahının Türkiye de olmaması gibi hallerde ve gerekli görülen diğer hallerde yetkili kılınmıştır. Bu doğrultuda ÖTVK'ya bağlı listelerden sadece (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan 2710.12.90.00.11, 2710.12.90.00.19, 2710.19.29.00.00 G.T.İ.P. numarasındaki mallar ile bu malların bio dizel içeren ve 38.11 tarife pozisyonundaki malların ÖTV mükelleflerinden sanayi sicil belgesine sahip KDV mükellefiyeti bulunan imalatçılar tarafından satın alınmasında tevkifata tabi tutulması öngörülmüştür. Tevkifat

uygulamasında ÖTV'nin tamamı sorumlu tarafından kesintiye tabi tutulur. Teslimin gerçekleştiği vergilendirme dönemini izleyen onuncu günün akşamına kadar altı numaralı ÖTV beyannamesi ile KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilerek ödenir. Alıcının ÖTV mükellefiyetinin bulunup bulunmaması tevkifat ve beyan için engel değildir ve tevkifata ilişkin beyan sadece tevkifatlı işlem yapıldığı dönemde verilir. Tevkifata tabi satın alınan malların yine (I) sayılı listeye tabi başka bir malın imalinde kullanılması durumunda sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenen ÖTV üretilen malın teslim edildiği dönemde teslimat ilişkisi ÖTV'den indirim konusu yapılabilir (Resmi Gazete, 2024).

ÖTV'ye tabi malın ihracatı veya ihraç kayıtlı teslimi: İhraç edilen malların alım faturalarında veya benzeri vesikalarda yer alan ve beyan edilen ÖTV'nin ihracatçıya iadesi mümkündür. ÖTV ödenerek satın alınan veya ithal edilen Kanuna ekli listelerdeki malların ihraç edilmesi durumunda iade ithalatçı-ihracatçı tarafından, ÖTV mükelleflerinden ÖTV ödenerek satın alınan mallar için ise alım yapan ihracatçı tarafından ÖTV iadesi talep edilir. ÖTV uygulanarak satın alınan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesinde alım faturalarında gösterilmeyen malın fiyatına katılmış olan ÖTV'nin iadesi söz konusu olmaz (Resmi Gazete, 2024).

ÖTVK'nın 5. Maddesine göre ihracat istisnasının şartları şu şekilde özetlenebilir; ÖTV'ye tabi malların ihracat teslimleri ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılara müşterilere yapılmalı ve teslim edilen malın gümrük bölgesinden çıkmış olması gereklidir. ÖTV kapsamındaki malların imal edenler tarafından yurt dışındaki bürolarına, temsilciliklerine, acentelerine, kullanılmak ve/veya satılmak üzere teslimi, yabancı bayraklı gemilere, yabancı hava yolu firmalarının hava araçlarına ve uluslararası sefer yapan yerli deniz ve hava araçlarına verilen teslimlerde ihracat istisnası kapsamındadır. Malın yurtdışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da farklı şekillerde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz (Resmi Gazete, 2024).

ÖTVK'nın 8/2 Maddesi gereği İhraç Kayıtlı olarak ihracatçılara teslim edilen malların ÖTV'si ihracatçılardan tahsil edilmemesi koşuluyla ihraç kayıtlı teslimde bulunan mükellefin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. ÖTV'ye tabi malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi durumunda fatura üzerinde gösterilen ÖTV tecil gerekli

evrakların vergi dairesine ibraz edilmesi ile de terkin edilir. Uluslararası alım satım işlemlerinde varış ülkesinde vergilendirme ilkesi kuralı geçerli olup malın uluslararası ticarete ithal eden ülkede ve bir defa vergilendirilmesi esastır. Bu durumda ÖTV'ye tabi malların ihraç edilmesinde Türkiye'de bir vergilendirilme yapılmaması, vergilendirmenin ithalatçı ülkede yapılması durumu ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda ÖTV'ye tabi 4760 Sayılı ÖTV kanuna ekli listelerde yer alan tüm malların ihracat teslimleri ihracat istisnası kapsamındadır (Resmi Gazete, 2024).

3065 Sayılı KDVK Türkiye'de yerleşik olmayan yolculara özel fatura ile yapılan teslimler ile serbest bölgelere ve yetkili gümrük antrepo işleticilerine yapılan teslimlerin ihracat teslimi olduğu hükmü bulunmakta ancak bu hükümler ÖTVK da bulunmamaktadır. Bu durumda Türkiye'de yerleşik olmayan yolculara ÖTV kapsamına giren malların özel fatura teslimi ile serbest bölgelere veya yetkili gümrük antrepo işleticilerine yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmayıp bu teslimler ÖTV'ye tabidir (Resmi Gazete, 2024).

ÖTV'yi mükellefler fatura üzerinde göstermek zorundadırlar. ÖTV, mükelleflerin yazılı beyanı üzerine vergi beyannamesinin verildiği günde tarh edilir. Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen yedi gün içinde tarh edilmesi ve verginin beyannamenin verilme süresinde ödenmesi gereklidir. Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. Maddesinin bakanlığa verdiği yetki çerçevesinde 346 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile hangi beyannamelerin online olarak gönderilmesi gerektiği düzenlenmiştir. ÖTV'de vergilendirme dönemi her listede ayrı ayrı düzenlenmiştir. 4760 Sayılı ÖTVK'nın 14. Maddesi hükmü gereğince; (I) sayılı listedeki malların tesliminde her ayın ilk 15 günü birinci ve geriye kalan günlerden oluşan ikinci vergi dönemleri belirlenmiştir. (I) Sayılı listedeki mallar ilk 15 gün için aynı ayın 25'i ikinci 15 gün için ertesi ayın 10'una kadar beyan edilip aynı sürede ödenmesi gerekmektedir. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olmayan malların tesliminde, (III) ve (IV) sayılı listedeki malların tesliminde vergilendirme dönemi takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenmiş. Beyanname verme ve ödeme zamanı ise vergilendirme dönemini takip eden ayın 15. akşamına kadardır. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malları için vergilendirme dönemi belirlenmemiş iktisaptan önce ÖTV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2023; Resmi Gazete, 2024).

Türkiye’de ÖTV belirli az sayıda mal grupları için listeler halinde belirlenmiş olsa da vergiyi doğuran olay, verginin matrahı (maktu veya nispi), verginin konusu ve mükellefi ve beyan dönemi gibi hususların her liste için ayrı ayrı belirlenmesi işlemlerin kontrolünü gerekli kılan bir durum haline getirmiştir. Bu da işletmeler açısından ÖTV’ye ait işlemlerin diğer vergi kalemlerine göre zor ve karmaşık olarak algılanmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle ÖTV kapsamında işlemleri bulunan firmaların denetim sistemlerini kurmaları ve güçlendirmeleri vergi mevzuatına uyumlarını daha da kolaylaştıracaktır. Örneğin (I) Sayılı listeye tabi malların ithalatı sırasında ÖTV ödenmeyip karşılığında teminat verilmektedir. ÖTV malın ithalatında değil teslim aşamasında veya ÖTV’ye tabi olamayan başka bir malın imalinde kullanılmasında doğmaktadır. ÖTV karşılığında verilen teminatın çözüm işlemleri ise ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde belirlenen şartların yerine getirilmesi sonucu gerçekleştirilmektedir. Teminatın çözümü işlemlerinin gecikmesizin yapılabilmesi için hangi ithalata ilişkin malların ne kadar miktarda ve ne zaman teslim edildiği veya imalata alındığı önemlidir. Böyle bir durumda muhasebe ve denetim sistemi güçlü olan firmaların bu işlemleri sorunsuz ilerlerken ve vergisel açıdan herhangi bir cezalı işlemle karşı karşıya kalmazken teminat karşılığı yükledikleri finansman giderleri de daha az olmaktadır. Denetim sistemi olmayan veya gelişmemiş firmalar ise stok takibi, diğer muhasebe ve belge işlemlerinin doğruluğunu birebir yapamayacağından vergisel açıdan cezai müeyyidelerle karşı karşıya kalabilecekken teminat çözüm işlemleri de gecikeceğinden daha fazla finansman giderine katlanacaklardır. Firmaların ÖTV açısından etkin bir kontrol mekanizması sağlayabilmesi için ÖTV’ye tabi hammaddeleri, yarı mamulleri, mamulleri, emtiaları vb. ithal eden alım satımını ve/veya imalatını yapan firmaların bu kapsamdaki işlemlerin satın alma, satış pazarlama, üretime sevk, üretim ve satış aşamalarının her birinin denetim ve kontrolünün planlı programlı belli prosedür çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir.

İşletmelerin ÖTV uygulaması kapsamındaki işlemlerine ait fiziki işlemlerin; stok değerlendirme yöntemlerinden hangisinin kullandığının kesin olarak belirlenmesi üzerine hazır alım satımı yapılan emtianın veya üretime alınan hammaddenin hangi stoktan ne zaman ve hangi miktarda sevk edildiğinin, üretilen mamulün yine ne kadar olduğunun satışı yapılan mamulün ne zaman ve ne miktarda yapıldığının stok kartlarına doğru aktarımı, depo sevk fişi, sevk irsaliyesi ve faturaların belgesel

işlemlerin akış sürecinin uyumlu olması muhasebe kayıtlarına aktarılması, raporlanması ve beyan sürecinin doğruluğu, suiistimale hata veya hileye uğrayıp uğramadığının kontrolü önem arz etmektedir.

Bu bilgiler ışığında ÖTVK (4760 Sayılı) (Resmi Gazete, 2024), ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, (Resmi Gazete, 2024), ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (Resmi Gazete, 2024), ÖTV (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (Resmi Gazete, 2024), ÖTV (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (Resmi Gazete, 2024), Bakanlar Kurulu Kararı (Resmi Gazete, 2023) ve mevcut literatür dikkate alınarak imalatçı firmalar ve hazır alım satım yapan firmalar için iki ayrı denetim formu tarafımızca oluşturulmuştur. Bu formlar ÖTV'ye tabi işlemlerde imalatçı ve alım satım yapan işletmelerin denetim faaliyetlerinde kullanılabilir.

Çizelge 1 ÖTV'ye tabi işlemler için imalatçı işletme denetim formu

		Evet	Hayır
1	İmalat konusuna ait kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi var mı?		
2	ÖTV fatura üzerinde gösterilmiş mi?		
3	Alış veya satış faturalarında ÖTV G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanmış mı?		
4	Stok kayıtları (imalata sevk, mamul üretimi, satış işlemleri) belirlenen stok değerlendirme yöntemine göre miktar bazında takip ediliyor mu?		
5	Stok kayıtlarının (alım ve satım işlemlerinde) sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P numarası ve miktar bakımından uyumlu mu?		
6	Muhasebe kayıtları ÖTV göz önünde bulundurularak "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine" uygun yapılmış mı?		
7	Satın alma imalata sevk ve/veya satış işlemlerinde muhasebe kayıtları zamanında yapılmış mı?		
8	Emtia alımında yüklenilen ÖTV veya emtia satışında hesaplanan ÖTV ayrı hesaplarda takip edilmiş mi?		
9	İndirim hakkı tanınan veya indirim hakkı bulunmayan işlemler bulunması halinde muhasebe kayıtları doğru kullanılmış mı?		
10	İade hakkı doğan işlemlerde iade hesabı doğru yapılmış mı?		
11	Muhasebe kayıtlarından veya defterlerden ÖTV verileri beyannameye doğru aktarılmış mı?		
12	ÖTV'ye tabi mal mevzuatta öngörülen sürede imalata sevk edilip yine belirlenen sürede iade talep edilmiş mi?		

Çizelge 2 ÖTV'ye tabi işlemler için alım satım yapan işletmeler denetim formu

		Evet	Hayır
1	ÖTV fatura üzerinde gösterilmiş mi?		
2	Alış veya satış faturalarında ÖTV G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanmış mı?		
3	Stok kayıtlarının (alım ve satım işlemlerinde) sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P numarası ve miktar bakımından uyumlu mu?		
4	Muhasebe kayıtları ÖTV göz önünde bulundurularak "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine" uygun yapılmış mı?		
5	Satın alma ve satış işlemlerinde muhasebe kayıtları zamanında yapılmış mı?		
6	Muhasebe kayıtlarından veya defterlerden ÖTV verileri beyannameye doğru aktarılmış mı?		

IV. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ'NİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DENETİMİ ÜZERİNE UYGULAMALAR

A. Araştırmanın Amacı ve Önemi

ÖTVK (4760 Sayılı), ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, ÖTV (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, ÖTV (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, Bakanlar Kurulu Kararı ve mevcut literatür dikkate alınarak teorik açıklamalarına yer verilen ÖTV'nin muhasebeleştirme ve denetim esaslarına ilişkin hususları belirlemek, ÖTV'ye tabi işlemler yapan farklı sektörlerdeki işletmelerin ÖTV'ye ilişkin muhasebeleştirme işlemlerini ve yapılan bu işlemlerin ilgili kriterlere uygunluğunu değerlendirmek.

Araştırmada, Türkiye'de ÖTV'nin muhasebeleştirilme ve denetim esasları örnek olaylar üzerinden ele alınarak ÖTV ile ilgili uygulamalarda dikkat edilmesi gereken hususların neler olduğu ortaya konulmuştur. Araştırmada sunulan verilerin değerlendirmeye tabi tutulması, denetim çerçevesinde mevcut durumun ne olduğunun ortaya konulmasını sağlayacaktır.

B. Araştırmanın Kapsamı

Çalışmada, ÖTVK'nın (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerinde yer alan yağ alım satımı, alkol, tiner, bira, tıraş sonrası müstahzar, otomobil ve üretiminde ÖTV'ye tabi hammadde kullanılan deri imalatı konuları baz alınmış, bu sektörlerle ilişkin örnek muhasebe uygulamaları yapılmıştır. Araştırma kapsamında dahil edilen ürünlerin muhasebe işlemlerinde ÖTVK'nın (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerinde yer alan maktu veya nisbi vergi oranları dikkate alınarak muhasebe örnekleri oluşturulmuştur.

Çalışma kapsamında örneklerde yer alan şirketler, yağ alım satımı, deri imalatı, alkol, tiner, bira imalatı, tıraş sonrası müstahzar imalatı ve otomobil alım satımı gibi sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerdir. Bu işletmelerde ÖTV'ye tabi işlemlerin

ilgili kanun, tebliğ ve bakanlar kurulu kararları doğrultusunda tarafımızca geliştirilen denetim formları üzerinden denetim esaslarına uygun olup olmadığı değerlendirilmiştir.

Çalışma zaman sınırlılıkları nedeniyle ÖTV'ye tabi tüm hususlar üzerinde değil, verilerine ulaşılabilen yağ alım satımı, deri imalatı, alkol, tiner, bira, tıraş sonrası müstahzar ve otomobil ürünleri üzerine faaliyet gösteren işletmelere ait ÖTV işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ve denetim işlemlerine ilişkin örneklere yer verilmiştir.

Çalışmadaki örnek olaylar gerçek hayatta faaliyet gösteren işletmelere ait olup, işletmelerin verilerinin gizliliği hususuna uyulması gerektiğinden isimleri verilmemiştir.

C. (I) Sayılı Listeye İlişkin Muhasebe ve Denetim Örnekleri

ÖTVK'nın (I) sayılı liste (A) ve (B) cetvellerinden oluşmaktadır. Bu listenin (A) cetvelinde “benzin, motorin, jet yakıtı, fuel oil vb. akaryakıt ürünleri ile sınıvlaştırılmış petrol gazı, doğal gaz ve bunların yerine kullanılabilen ikame edilebilen petrol türevleri” yer alırken (B) cetvelinde ise “akaryakıt harici petrol ürünleri olan solvent ve türevleri, gaz yağı, baz yağlar, madeni yağlar ve yağlama müstahzarları” bulunmaktadır. (A) ve (B) cetvelinde yer alan malları petrol rafineleri gibi işletmeler üretmektedir. Ek olarak (B) cetvelinde yer alan malların birçok sektör için hammadde niteliği bulunmaktadır. Bu firmalara motor yağı, tiner, tekstil ve deri imalatı için yağlama müstahzarları üreten firmalar örnek olarak verilebilir.

Örnek 1

ABC İthalat İhracat Anonim Şirketi, yağlama müstahzarı (Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar) ithalatı, hazır alım satımı faaliyeti yürüten bir firmadır.

ABC İthalat İhracat Anonim Şirketi 15.05.2023 tarihinde 3403.11.00.00.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (G.T.İ.P.) numaralı Yağlama müstahzarından (Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar) Kg 10 TL'den 20.000 Kg ithal etmiştir. İthal tarihinde maktu ÖTV tutarı 1,5007 TL/Kg'dır.

Malın Bedeli: 200.000 TL

Verilmesi Gereken Teminat Tutarı: 20.000 Kg x 1,5007 TL = 30.014 TL

15.05.2023

1	126- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 126.01 Teminat mektubu (Bloke Paralar) 102- BANKALAR Açıklama: İthalat sırasında gümrük müdürlüğüne verilen teminatın kaydı.	30.014	30.014
---	---	--------	--------

15.05.2023

2	150- İLK MADDE VE MALZEME 159.- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI Açıklama: Stok muhasebe kaydı.	200.000	200.000
---	--	---------	---------

Not: KDV ihmal edilmiştir.

(I) Sayılı listeye tabi malların ithalatında ÖTV doğmadığından İthalat aşamasında ÖTV hesaplaması yapılmayıp yalnızca teminata ve emtia alımına ait muhasebe kaydı yapılmıştır.

ABC İthalat İhracat Anonim Şirketi ithal ettiği yağlama müstahzarının 10.000 Kg kısmını 17.07.2023 tarihinde, geriye kalan 10.000 Kg kısmını da 28.07.2023 tarihinde Kg 11 TL'den Deri imalatı yapan XYZ Deri İmalat Sanayi Limited Şirketi (San. Ltd. Şti.) firmasına satmış, teslim tarihlerindeki 3403.11.00.00.00 G.T.İ.P. numaralı malın maktu ÖTV tutarı 5,1504 TL'dir. Fatura bilgileri aşağıdaki gibidir.

Çizelge 3 Yağ teslimine ait fatura bilgileri

17.07.2023

28.07.2023

Yağ Miktarı Kg	10.000 Kg		Yağ Miktarı Kg	10.000 Kg
Yağ Bedeli	110.000,00 TL		Yağ Bedeli	110.000,00 TL
ÖTV Tutarı	51.504 TL		ÖTV Tutarı	51.504 TL
KDV Matrahı	161.504 TL		KDV Matrahı	161.504 TL
KDV Tutarı	32.300,80 TL		KDV Tutarı	32.300,80 TL
Genel Toplam	193.804,80 TL		Genel Toplam	193.804,80 TL

17.07.2023

3	120- ALICILAR 120.01 XYZ Deri İmalat San. Ltd. Şti. 600- YURT İÇİ SATIŞLAR 391- HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ 394-HESAPLANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ Açıklama: Yağlama müstahzarı satış kaydı.	193.804,80	
			110.000,00
			32.300,80
			51.504,00

28.07.2023

4	120-ALICILAR 120.01 XYZ Deri İmalat San. Ltd. Şti. 600- YURT İÇİ SATIŞLAR 391- HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ 394 HESAPLANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ Açıklama: Yağlama müstahzarı satış kaydı.	193.804,80	
			110.000,00
			32.300,80
			51.504,00

ABC İthalat İhracat Anonim Şirketi'nin mal tesliminde yapması gereken kayıtlar yukarıdaki gibidir.

31.07.2023

5	394- HESAPLANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Açıklama: Temmuz/2023 2. dönem ÖTV tahakkuk kaydı.	103.008	103.008
---	---	---------	---------

İlgili dönemde (I) sayılı listeye ait ÖTV beyanı 10.08.2023 tarihine kadar verilmesi gerekmekte olup 31.07.2023 tarihinde ÖTV'nin tahakkukuna ilişkin muhasebe kaydı yukarıdaki gibidir.

10.08.2023

6	360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102- BANKALAR Açıklama: 07/2023 2. Dönem ÖTV ödemesi	103.008	103.008
---	--	---------	---------

ÖTV'nin beyan edilerek ödenmesine ait muhasebe kaydı yukarıdaki gibidir.

12.08.2023

7	102- BANKALAR 126-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 126.01 Teminat mektubu (Bloke Paralar) Açıklama: Teminat Bloke para çözümü.	30.014	30.014
---	---	--------	--------

İlgili teslimlere ait beyan ve ödeme gerçekleştirildikten sonra ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin V. A. 3. (I) Sayılı Listedeki Mallar İçin Alınan Teminatın Çözümü İşlemleri bölümüne göre teminat çözümü için gerekli belgelerin

idareye tevdi ve teminat çözümünün gerçekleştirilmesi sonrası yapılacak muhasebe kaydı yukarıdaki gibidir.

Firma ithal ettiği yağlama müstahzarı isimli ürünün alım ve satıma ait gerekli hesaplamaları yaparak belgeleri düzenlemiş ve muhasebe kayıtlarını yapmıştır. İlgili işlemlerin denetiminde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

Çizelge 4 ABC İthalat İhracat Anonim Şirketi'nin ÖTV işlemleri için denetim formu

	ÖTV'ye tabi işlemler için al satçı işletme denetim formu	Evet	Hayır
1	ÖTV fatura üzerinde gösterilmiş mi?	x	
2	Alış veya satış faturalarında ÖTV G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanmış mı?	x	
3	Stok kayıtlarının (alım ve satım işlemlerinde) sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P numarası ve miktar bakımından uyumlu mu?	x	
4	Muhasebe kayıtları ÖTV göz önünde bulundurularak "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine" uygun yapılmış mı?	x	
5	Satın alma ve satış işlemlerinde muhasebe kayıtları zamanında yapılmış mı?	x	
6	Muhasebe kayıtlarından veya defterlerden ÖTV verileri beyannameye doğru aktarılmış mı?	x	

ABC İthalat İhracat Anonim Şirketi ÖTV'ye tabi yağlama müstahzarı alımı için alım tarihindeki maktu ÖTV tutarı 1,5007 TL/Kg teminat vermiş, teminat ve stok kayıtlarını yapmıştır. İthal ettiği 3403.11.00.00.00 G.T.İ.P. numaralı Yağlama müstahzarının satışını yapmıştır. 16.07.2023 tarihinde (I) sayılı listeye tabi malların ÖTV tutarları değişmiş olup, teslim aşamasında teslim tarihindeki maktu ÖTV tutarı 5,1504 TL/Kg üzerinden ÖTV hesaplanarak belgeler üzerinde gösterilmiş ve muhasebe kayıtlarına hesaplanan ÖTV olarak aktarılmıştır. Hesaplanan ÖTV ödenecek vergi ve fonlar hesabına aktarılarak süresinde beyan edilmiş ve ödenmiştir. Satışa ait stok muhasebe kayıtları yapılmıştır. ÖTV'nin ödenmesine binaen firma teminat çözümü için (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği V. A. 3. (I) Sayılı Listedeki Mallar İçin Alınan Teminatın Çözümü İşlemleri bölümüne göre gerekli belgeleri vergi dairesine vererek teminat çözümüne ait muhasebe kaydını yapmıştır.

Örneğimizde hesaplanıp faturada gösterilen ÖTV'nin muhasebe kaydı yapılırken yanlışlıkla yurt içi satış gibi algılanıp 600 hesap içine alınması varsayımı

halinde eksik beyan durumu ortaya çıkacak ve vergi ziyanına sebebiyet verilecektir. Bunun akabinde ÖTV'ye karşılık verilen teminat çözüm işlemi ÖTV ödenmediği için yerine getirilemeyecek ve firma ekstra finansal yüke maruz kalacaktır. Satış tutarı olduğundan daha yüksek gözüktüp daha fazla kurumlar vergisi ödemek durumunda olacaktır. Bu durum mali tablolara hatalı yansıtacağı için karar alıcılar olumsuz etkilenecektir.

Örnek 2

XYZ Deri İmalat San. Ltd. Şti., deri imalatı yapan bir firmadır. Deri imalatı aşamasında firma ÖTV'ye tabi olan yağmala müstahzarı isimli hammaddeyi kullanmaktadır.

Deri imalatı yapan XYZ Deri İmalat San. Ltd. Şti.'nin ABC İthalat İhracat Anonim Şirketi'nden almış olduğu 17.07.2023 tarihinde Kg 11 TL'den 10.000 Kg, 28.07.2023 tarihinde Kg 11 TL'den 10.000 Kg almış olduğu 3403.11.00.00.00 G.T.İ.P. numaralı Yağlama müstahzarına ilişkin fatura bilgileri ve emtia alımı muhasebe kaydı şöyledir.

Çizelge 5 Yağ alımına ait fatura bilgileri

17.07.2023		28.07.2023	
Yağ Miktarı Kg	10.000 Kg	Yağ Miktarı Kg	10.000 Kg
Yağ Bedeli	110.000 TL	Yağ Bedeli	110.000 TL
ÖTV Tutarı	51.504 TL	ÖTV Tutarı	51.504 TL
KDV Matrahı	161.504 TL	KDV Matrahı	161.504 TL
KDV Tutarı	32.300,80 TL	KDV Tutarı	32.300,80 TL
Genel Toplam	193.804,80 TL	Genel Toplam	193.804,80 TL

17.07.2023

1	150-İLK MADDE VE MALZEMELER 191-İNDİRİLECEK KDV 320- SATICILAR Açıklama: Yağlama Müstahzarı alımı kaydı	161.504,00 32.300,80	193.804,80
---	--	-------------------------	------------

28.07.2023

2	150-İLK MADDE VE MALZEMELER 191-İNDİRİLECEK KDV 320- SATICILAR Açıklama: Yağlama Müstahzarı alımı kaydı	161.504,00 32.300,80	193.804,80
---	--	-------------------------	------------

XYZ Deri İmalat San. Ltd. Şti. almış olduğu hammaddeye ilişkin ödediği ÖTV'nin maliyetine katlanmak istemeyerek 2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar Eki Kararın 1. Maddesine göre iade yöntemini seçmiştir. Bu durumda İlgili hammaddenin 5.000 Kg kısmı 01.08.2023 tarihinde imalata sevk edilmiştir. Hammaddenin maliyet hesabına aktarılması, İadeye konu ÖTV tutarının sevk tarihi itibariyle İlk Madde ve Malzemeler hesabından çıkarılarak 2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar Eki Kararın 1. Maddesinde belirtilen hesaplama doğrultusunda bulunan tutarın Diğer Çeşitli Alacaklar hesabına aktarılmasına ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Maliyete eklenecek ÖTV 368,75

İade alınabilecek ÖTV $[5.1504 - (5.1504 \times \%1,43)] \times 5000 \text{ Kg} = 25.383,75$

01.08.2023

3	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME 150-İLK MADDE VE MALZEMELER Açıklama: Hammaddenin üretime sevki.	55.368,25	55.368,25
---	--	-----------	-----------

01.08.2023

4	136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.004 İade Alınacak ÖTV 150-İLK MADDE VE MALZEMELER Açıklama: İadesi talep edilecek tutarın maliyet hesabından çıkarılması.	25.383,75	25.383,75
---	---	-----------	-----------

Not: Deri imalatına ait maliyet kayıtları ihmal edilmiştir. Sadece ÖTV'ye ait kayıt yapılmıştır.

Deri imalatı yapan XYZ Deri İmalat San. Ltd. Şti. 10.08.2023 tarihinde iade/mahsup işlemlerine ilişkin belgeleri idareye teslim etmiş olup 15.08.2023 tarihinde mahsup işlemi tamamlanmıştır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

15.08.2023

5	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.004 İade Alınacak ÖTV Açıklama: ÖTV iade alacağının mahsup kaydı	25.383,75	25.383,75
---	---	-----------	-----------

Çizelge 6 XYZ Deri İmalat San. Ltd. Şti.'nin ÖTV işlemleri için denetim formu

	ÖTV'ye tabi işlemler için imalatçı iadeci işletme denetim formu	Evet	Hayır
1	İmalat konusuna ait kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi var mı?	x	
2	ÖTV fatura üzerinde gösterilmiş mi?	x	
3	Alış veya satış faturalarında ÖTV G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanmış mı?	x	
4	Stok kayıtları (imalata sevk, mamul üretimi, satış işlemleri) belirlenen stok değerlendirme yöntemine göre miktar bazında takip ediliyor mu?	x	
5	Stok kayıtlarının (alım ve satım işlemlerinde) sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P numarası ve miktar bakımından uyumlu mu?	x	
6	Muhasebe kayıtları ÖTV göz önünde bulundurularak "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine" uygun yapılmış mı?	x	
7	Satın alma imalata sevk ve/veya satış işlemlerinde muhasebe kayıtları zamanında yapılmış mı?	x	
8	Emtia alımında yüklenilen ÖTV veya emtia satışında hesaplanan ÖTV ayrı hesaplarda takip edilmiş mi?	x	
9	İndirim hakkı tanınan veya indirim hakkı bulunmayan işlemler bulunması halinde muhasebe kayıtları doğru kullanılmış mı?	x	
10	İade hakkı doğan işlemlerde iade hesabı doğru yapılmış mı?	x	
11	Muhasebe kayıtlarından veya defterlerden ÖTV verileri beyannameye doğru aktarılmış mı?		x
12	ÖTV'ye tabi mal mevzuatta öngörülen sürede imalata sevk edilip yine belirlenen sürede iade talep edilmiş mi?	x	

Deri imalatı yapan XYZ Deri İmalat San. Ltd. Şti. imalatta ÖTV'ye tabi olan yağlama müstahzarı isimli hammaddeyi kullanmaktadır. Hammadde alımında indirilecek ÖTV hesabı kullanılmamış ödenen ÖTV ilk madde ve malzeme hesabına kaydedilmiştir. Firma (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların yine (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması kapsamında ÖTV İadesi talebinde bulunacak olması halinde, mükerrer maliyet kayıtlarına sebebiyet vermemek için, ÖTV'ye tabi hammadde satın alımlarında yüklenen ÖTV tutarlarının vergi iadesine konu edilecek kısmı 3403.11.00.00.00 G.T.İ.P. numaralı Yağlama müstahzarının imalata alınması itibariyle "150-İlk Madde ve Malzemeler" hesabından çıkarılarak "136-Diğer Çeşitli Alacaklar" hesabına aktarılması gerekir.

Buna göre firma ödediği ÖTV'yi maliyet olarak değerlendirmeyip iade talep etmeyi tercih etmiş. İlgili hammaddenin 5.000 Kg kısmı 01.08.2023 tarihinde imalata sevk edilmiştir. Hammaddenin maliyet hesabına aktarılması, İadeye konu ÖTV

tutarının sevk tarihi itibariyle İlk Madde ve Malzemeler hesabından çıkarılarak 2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar Eki Kararın 1. Maddesinde belirtilen hesaplama doğrultusunda bulunan tutarın Diğer Çeşitli Alacaklar hesabına aktarılmış ve belirlenen sürelerde iade/mahsup talep edilmiştir.

Maliyete eklenecek ÖTV 368,75

İade alınabilecek ÖTV $[5.1504 - (5.1504 \times \%1,43)] \times 5000 \text{ Kg} = 25.383,75$

Mevzuatın öngördüğü şekilde hesaplama yukarıdaki şekilde yapılmış tek düzen muhasebe sistemine uygun hesaplar kullanılarak işlemler yapılmıştır. Firmanın gerekli olan imalat konusuna ait kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi bulunmakta, firmanın satın alma (stok kayıtları) G.T.İ.P. numaraları bazında takip edildiği, fatura üzerinde gösterilen ÖTV'nin G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplandığı, stok kayıtlarının sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P. numarası ve miktar bakımından uyumlu olduğu, stok kayıtları (imalata sevk, mamul üretimi) belirlenen stok değerlendirme yöntemine göre miktar bazında takip edildiği görülmüştür.

Firma ÖTV ödemesi yaparak hammadde almaktadır. Üretmiş olduğu ürünler ÖTV'ye tabi değildir. Bu nedenle firmanın ÖTV beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Firma sadece ÖTV ödeyerek almış olduğu ürünleri imalatta kullandığı için 2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar Eki Kararın 1. maddesinde kapsamında iade hakkı bulunmaktadır.

Örnek 3

BYZ Limited Şirketi (Ltd.Şti.) boya sektöründe kullanılan tiner imalatçısı konumunda bir firmadır. 3814.00 G.T.İ.P numaralı tarifinin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan organik karma çözücüler ve incelticiler; boya ve vernik çıkarmada kullanılan müstahzarlardan ticari ismi Tiner olan üründen üreten imalatçı BYZ LTD. ŞTİ. 05/04/2023 tarihinde ÖTV mükellefi (X)'den yürürlükteki vergi tutarı 2,4985 TL/Kg olan (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki solvent türlerinden "white spirit" isimli maldan 1800 Kg almıştır. Fatura bilgileri ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Çizelge 7 White spirit alımına ait fatura bilgileri

White Spirit Kg	1800 Kg
White spirit Bedeli	90.000,00
ÖTV Tutarı	4.497,30
KDV Matrahı	94.497,30
KDV Tutarı	17.009.51
Genel Toplam	111.506,81

05.04.2023

1	150-İLK MADDE VE MALZEMELER	90.000,00	
	194-İNDİRİLECEK ÖTV	4.497,30	
	191-İNDİRİLECEK KDV	17.009,51	
	320- SATICILAR		111.506,81
	Açıklama: Hammadde alımı (White sprit)		

Firma 07.04.2023 tarihinde White spirit'i imalata sevk etmiş ve 14.04.2023 tarihine kadar çeşitli katık maddeleri ile birlikte 2000 Kg 3814.00 G.T.İ.P numaralı tinerden üretmiştir. 14.04.2023 tarihinde Kg 55 TL'den teslim etmiştir. Teslim tarihinde maktu ÖTV tutarı 0.9390 TL/Kg dır. Teslime ait fatura bilgileri ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Çizelge 8 Tiner satışına ait fatura bilgileri

Tiner Kg	2000 Kg
Tiner Bedeli	110.000,00
ÖTV Tutarı	1.878,00
KDV Matrahı	111.878,00
KDV Tutarı	20.138,00
Genel Toplam	132.016,00

14.04.2023

2	120-ALICILAR 600-YURT İÇİ SATIŞLAR 394-HESAPLANAN ÖTV 391-HESAPLANAN KDV Açıklama: Tiner satışı (2000 Kg)	132.016,00	110.000,00 1.878,00 20.138,00
---	---	------------	-------------------------------------

ÖTVK'nın 9. Maddesi gereği indirilebilecek ÖTV tutarı üretilip teslim edilen mal için hesaplanan ÖTV tutarı kadardır. Geriye kalan ÖTV, iade şartlarının da gerçekleşmesi ile idareden talep edilebilecektir. 15.04.2023 tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

15.04.2023

3	394-HESAPLANAN ÖTV 136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 İade Alınacak ÖTV 194-İNDİRİLECEK ÖTV Açıklama: 04/2023 1. Dönem ÖTV tahakkuk kaydı.	1.878,00 2.619,30	4.497,30
---	---	----------------------	----------

Firma 25.04.2023 tarihine kadar vereceği ÖTV beyannamesine hesaplanan ÖTV tutarı 1.878,00 TL kadar indirilecek ÖTV beyan ederek geri kalan 2.619,30 TL'yi gerekli belgeleri idareye vererek iade/mahsup talep etmiştir. Mahsup işlemi 15.05.2023 tarihinde tamamlanmıştır. Mahsup işlemine ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

15.05.2023

4	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.004 İade Alınacak ÖTV Açıklama: ÖTV iade alacağının mahsup kaydı	2.619,30	2.619,30
---	---	----------	----------

Not: Maliyet kayıtları ihmal edilmiştir. Sadece ÖTV'ye ait kayıtlar yapılmıştır.

Çizelge 9 BYZ Limited Şirketi'nin ÖTV işlemlerine ait denetim formu

	ÖTV'ye tabi işlemler için imalatçı işletme denetim formu	Evet	Hayır
1	İmalat konusuna ait kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi var mı?	x	
2	ÖTV fatura üzerinde gösterilmiş mi?	x	
3	Alış veya satış faturalarında ÖTV G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanmış mı?	x	
4	Stok kayıtları (imalata sevk, mamul üretimi, satış işlemleri) belirlenen stok değerlendirme yöntemine göre miktar bazında takip ediliyor mu?	x	
5	Stok kayıtlarının (alım ve satım işlemlerinde) sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P numarası ve miktar bakımından uyumlu mu?	x	
6	Muhasebe kayıtları ÖTV göz önünde bulundurularak "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine" uygun yapılmış mı?	x	
7	Satın alma imalata sevk ve/veya satış işlemlerinde muhasebe kayıtları zamanında yapılmış mı?	x	
8	Emtia alımında yüklenilen ÖTV veya emtia satışında hesaplanan ÖTV ayrı hesaplarda takip edilmiş mi?	x	
9	İndirim hakkı tanınan veya indirim hakkı bulunmayan işlemler bulunması halinde muhasebe kayıtları doğru kullanılmış mı?	x	
10	İade hakkı doğan işlemlerde iade hesabı doğru yapılmış mı?	x	
11	Muhasebe kayıtlarından veya defterlerden ÖTV verileri beyannameye doğru aktarılmış mı?	x	
12	ÖTV'ye tabi mal mevzuatta öngörülen sürede imalata sevk edilip yine belirlenen sürede iade talep edilmiş mi?	x	

BYZ Ltd. Şti. 2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar Eki Kararın 2. Maddesi kapsamında ÖTV'ye tabi hammaddeden yine ÖTV'ye tabi ve (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan tiner isimli mamulü üretmiştir. Firma yurtiçinden ÖTV ödeyerek White spirit isimli hammadden almış alım faturalarında alım tarihinde yürürlükte olan oranlar üzerinden ÖTV'nin hesaplandığı görülmüş ve tek düzen hesap planına uygun hesaplar kullanılarak İndirilecek ÖTV ve stok kayıtları yapılmıştır. Teslime ait faturada ÖTV, yürürlükteki maktu vergi tutarları üzerinden hesaplanarak fatura üzerinde gösterilmiş ve iade hakkı doğan işlemlerde indirilebilecek ÖTV'den sonra kalan tutar iade edilecek ÖTV olarak kayıt altına alınmıştır. Bu doğrultuda muhasebe kayıtları muhasebe sistemine uygun yapılmıştır. Firmanın ÖTVK'nın 9. Maddesi gereği alım yaptığı hammaddeye ait ÖTV'yi (4.497,30 TL) üretip teslimini gerçekleştirdiği mala ait ÖTV'den (1.878,00 TL) yine üretip teslimini gerçekleştirdiği mala ait ÖTV tutarı kadar (1.878,00 TL) indirdiği geriye kalan tutarın (2.619,30 TL) 2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar Eki Kararın 2. Maddesi kapsamında iadesini talep ettiği görülmüştür.

Firmanın gerekli olan imalat konusuna ait kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi bulunmakta, firmanın satın alma (stok kayıtları) G.T.İ.P. numaraları bazında takip edildiği, fatura üzerinde gösterilen ÖTV'nin G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplandığı, stok kayıtlarının sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P. numarası ve miktar bakımından uyumlu olduğu, stok kayıtları (imalata sevk, mamul üretimi) belirlenen stok değerlendirme yöntemine göre miktar bazında takip edildiği görülmüştür.

Görüldüğü üzere BYZ Ltd. Şti. ÖTVK'ya uygun olarak ÖTV hesaplamış ve belge üzerinde göstermiştir. İndirilecek ÖTV, hesaplanan ÖTV ve iade alınabilecek tutarı hesaplayıp beyan ederken tek düzen muhasebe sistemine göre muhasebe kayıtlarını yapmıştır.

Örnek 4

OGR Anonim Şirketi, ÖTV'ye tabi hekzan, diğer katkı maddeleri ve LPG hammaddelerini kullanarak ve yine ÖTV'ye tabi balata temizleme spreyi üreten imalatçı konumunda bir firmadır.

OGR Anonim Şirketi birim fiyatı 13 TL'den 25.12.2023 tarihinde 1000 Kg LPG ithal etmiştir. Yurt içi firmadan ÖTV ödenerek 28.12.2023 tarihinde birim fiyatı 25 TL den 2901.10.00.90.11 G.T.İ.P numaralı hekzan isimli üründen 500 Kg ve birim fiyatı 10 TL den 3824.99.96.90.68 G.T.İ.P numaralı diğer katkı maddelerinden 500 Kg satın almıştır.

OGR Anonim Şirketi 04.01.2024 tarihinde 500 KG LPG, 500 Kg Hekzan ve 500 Kg Diğer katkı maddelerini imalata sevk etmiş olup 05.01.2024 tarihinde ÖTV (I) sayılı liste dahilindeki 38.14 G.T.İ.P numaralı Balata Spreyi isimli üründen 1500 Kg üretmiştir. Firma 08.01.2024 tarihinde imal edilen ürünün satışını 25 TL/Kg dan gerçekleştirmiştir.

Çizelge 10 LPG ithalatına ilişkin bilgiler. (25.12.2023)

1000 Kg LPG	13.000,00 TL
KDV	2.600,00 TL
Toplam	15.600,00 TL
ÖTV için Gümrük müdürlüğüne verilmesi gereken teminat tutarı 1000 Kg x 5,7780	5.778,00 TL

25.12.2023

1	126- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 126.01 Teminat mektubu (Blok Paralar) 102- BANKALAR Açıklama: LPG ye ait ÖTV için gümrük müdürlüğüne verilen teminat mektubu muhasebe kaydı.	5.778,00	5.778,00
---	---	----------	----------

25.12.2023

2	150 – İLK MADDE VE MALZEME 150.01 – LPG 159.- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI Açıklama: Hammadde (LPG) stok kaydı	13.000,00	13.000,00
---	--	-----------	-----------

25.12.2023

3	191 –İNDİRİLECEK KDV 102- BANKALAR Açıklama: Gümrük müdürlüğüne ödenen KDV'nin muhasebe kaydı.	2.600,00	2.600,00
---	--	----------	----------

Çizelge 11 Hekzan ve diğer katkı maddelerine ait alım faturası bilgileri ve muhasebe kayıtları (28.12.2023)

Hekzan Miktarı	500 Kg	Diğer katkı maddeleri Miktarı Kg	500 Kg
Hekzan Bedeli	12.500,00 TL	Diğer katkı maddeleri Bedeli	5.000,00 TL
ÖTV Tutarı 500 x 7.4431	3.721,55 TL	ÖTV Tutarı 500 x 2.7973	1.398,65 TL
KDV Matrahı	16.221,55 TL	KDV Matrahı	6.398,65 TL
KDV Tutarı	3.244,31 TL	KDV Tutarı	1.279,73 TL
Genel Toplam	19.465,86 TL	Genel Toplam	7.678,38 TL

28.12.2023

4	150-İLK MADDE VE MALZEMELER 150.02 Hekzan 194-İNDİRİLECEK ÖTV 191-İNDİRİLECEK KDV 320- SATICILAR Açıklama: Hammadde (Hekzan) alımı muhasebe kaydı.	12.500,00 3.721,55 3.244,31	19.465,86
---	---	-----------------------------------	-----------

28.12.2023

5	150-İLK MADDE VE MALZEMELER 150.03 Diğer Katkı Maddeleri 194-İNDİRİLECEK ÖTV 191-İNDİRİLECEK KDV 320- SATICILAR Açıklama: Hammadde (Diğer katkı maddeleri) alımı muhasebe kaydı.	5.000,00 1.398,65 1.279,73	7.678,38
---	---	----------------------------------	----------

04.01.2024

6	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME 150-İLK MADDE VE MALZEMELER 150.01 LPG 150.02 Hekzan 150.03 Diğer Katkı Maddeleri Açıklama: 500 Kg LPG, 500 Kg Hekzan, 500 Kg Diğer Katkı Maddelerinin üretime sevk muhasebe kaydı.	24.000,00	24.000,00 6.500,00 12.500,00 5.000,00
---	--	-----------	--

05.01.2024

7	151- YARI MAMULLER HESABI 711- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI Açıklama: Yansıtma hesabının mamuller hesabına aktarılması	24.000,00	24.000,00
---	--	-----------	-----------

Not: Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderleri ihmal edilmiştir.

05.01.2024

8	152- MAMULLER HESABI 152.01 Balata Spreyi 151- YARI MAMULLER HESABI Açıklama: Üretimi tamamlanan malların mamuller hesabına aktarılması	24.000,00	24.000,00
---	---	-----------	-----------

Çizelge 12 38.14 G.T.İ.P. numaralı Balata Spreyi isimli ürünün satışına ait fatura bilgileri ve muhasebe kaydı

1500 Kg Balata Spreyi x 25 TL	37.500,00 TL
ÖTV Tutarı 1500 x 3,5136	5.270,40 TL
KDV Matrahı	42.770,40 TL
KDV Tutarı	8.554,08 TL
Toplam Tutarı	51.324,48 TL

08.01.2024

9	120-ALICILAR 600-YURT İÇİ SATIŞLAR 600.01 Balata Spreyi 394-HESAPLANAN ÖTV 391-HESAPLANAN KDV Açıklama: Balata Spreyi (1500 Kg) satış muhasebe kaydı.	51.324,48	37.500,00 5.270,40 8.554,08
---	--	-----------	-----------------------------------

15.01.2024

10	394-HESAPLANAN ÖTV 194-İNDİRİLECEK ÖTV 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Açıklama: Vergilendirme döneminde ÖTV'ye ait tahakkuk kaydı.	5.270,40	5.120,20 150,20
----	--	----------	--------------------

20.01.2024

11	102- BANKALAR 126 –VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 126.01 Teminat mektubu (Bloke Paralar) Açıklama: ÖTV'ye ait teminat mektuplarının çözümüne ilişkin muhasebe kaydı.	2.889,00	2.889,00
----	---	----------	----------

Çizelge 13 OGR Anonim Şirketinin ÖTV işlemleri ait denetim formu

		Evete	Hayır
1	İmalat konusuna ait kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi varmı?	x	
2	ÖTV fatura üzerinde gösterilmiş mi?	x	
3	Alış veya satış faturalarında ÖTV G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanmış mı?	x	
4	Stok kayıtları (imalata sevk, mamul üretimi, satış işlemleri) belirlenen stok değerlendirme yöntemine göre miktar bazında takip ediliyor mu?	x	
5	Stok kayıtlarının (alım ve satım işlemlerinde) sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P numarası ve miktar bakımından uyumlu mu?	x	
6	Muhasebe kayıtları ÖTV göz önünde bulundurularak "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine" uygun yapılmış mı?	x	
7	Satın alma imalata sevk ve/veya satış işlemlerinde muhasebe kayıtları zamanında yapılmış mı?	x	
8	Emtia alımında yüklenilen ÖTV veya emtia satışında hesaplanan ÖTV ayrı hesaplarda takip edilmiş mi?	x	
9	İndirim hakkı tanınan veya indirim hakkı bulunmayan işlemler bulunması halinde muhasebe kayıtları doğru kullanılmış mı?	x	
10	İade hakkı doğan işlemlerde iade hesabı doğru yapılmış mı?	x	
11	Muhasebe kayıtlarından veya defterlerden ÖTV verileri beyannameye doğru aktarılmış mı?	x	
12	ÖTV'ye tabi mal mevzuatta öngörülen sürede imalata sevk edilip yine belirlenen sürede iade talep edilmiş mi?	x	

OGR Anonim Şirketi ÖTVK'nın (I) Sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan L.P.G. ve (B) cetvelinde yer alan 2901.10.00.90.11 G.T.İ.P numaralı Hekzan isimli üründen ve 3824.99.96.90.68 G.T.İ.P numaralı diğer katkı maddelerinden kullanarak yine (B) cetvelinde yer alan 38.14 G.T.İ.P. numarasında yer alan Balata Spreyi isimli mamulü üretmiştir. Üretim konusu ile alakalı kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi mevcuttur. Firma ithal ettiği L.P.G.'ye isabet eden ÖTV için teminat vermiş olup muhasebe kayıtları yapılmıştır. ÖTV ödeyerek aldığı Hekzan ve Diğer katkı maddeleri isimli ürünler için İndirilecek ÖTV hesabını kullanarak muhasebe kayıtlarını yapmıştır. Üretim sonrası teslimde, teslim tarihinde geçerli olan maktu ÖTV tutarından ÖTV hesaplayarak belge üzerinde göstermiş ve hesaplanan ÖTV olarak muhasebe kayıtlarına almıştır. ÖTVK'nın 9. Maddesi ve ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin E. Vergi İndirimi bölümündeki esaslara göre indirim konusu yapılabilir gereği hesaplanan ÖTV işletmenin indirim hakkı bulunan işlemlerinde indirilebilecek

ÖTV'den sonra kalan tutar ödenecek ÖTV olarak kayıtlara alınmış. Firmanın ÖTV'ye tabi mal teslim tarihinde maktu ÖTV tutarı değiştiği için firma iade talep edebilecek iken ödenecek ÖTV çıkmıştır. Ancak 15.01.2024 tarihinde ÖTV tahakkuk kaydına göre hammaddeler her ne kadar süresinde imalata sevk edilmiş olsa da ödenecek ÖTV çıktığından iade talep hakkı bulunmamaktadır. L.P.G.'ye ait ÖTV için verilen teminat çözümü işlemlerini ÖTVK'nın (I) sayılı liste uygulama genel tebliğinin V.A.3.1 bölümüne göre yerine getirmiş ve teminat çözümüne ait muhasebe kaydını yapmıştır.

D. (II) Sayılı Listeye İlişkin Muhasebe ve Denetim Örnekleri

(II) sayılı listede, “çeşitli motorlu kara, deniz ve hava araçları” bulunmaktadır. Bu araçların ilk iktisabı veya ithali ile imal ve inşa edenler tarafından teslimi ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır.

Örnek 5

Otomobil alım satımı yapan B firması, aynı zamanda otomobil imalatçısı (A)'nın bayiliğini yapmaktadır. Otomobil imalatçısı (A) imal ettiği silindir hacmi 1.600 cm³'ün altında olan otomobili 420.000,00 TL' den bayisi (B)'ye teslim etmiştir. Bayi (B) KDV hariç 460.000,00 TL 'ye aracı Z Ltd. Şti.' ne fatura üzerinde %10 iskonto yaparak 15.08.2023 tarihinde teslim etmiştir. Bayi (B)'nin ÖTV' li fatura bilgileri şöyledir.

Çizelge 14 Otomobil teslimine ait fatura bilgileri

Bayi B fatura	
1.4'i otomobil	1 Adet
Tutar	460.000,00
%10 İskonto	46.000,00
İskonto sonrası tutar	414.000,00
ÖTV Matrahı	420.000,00
420.000 x %80 ÖTV Tutarı	336.000,00
KDV Matrahı	750.000,00
KDV Tutarı	481.200,00
Genel Toplam	1.231.200,00

Örneğimizde bayi (B)'nin iskonto yapması üzerine ÖTV matrahının belirlenmesinde imalatçının satış bedelinden veya Bayi (B)'nin alış bedelinden ÖTV hesaplanmasını gerekmektedir. Bayi B'nin satış muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

15.08.2023

1	102- BANKALAR	1.231.200,00	
	600- YURTIÇİ SATIŞLAR		414.000,00
	360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		336.000,00
	360.04 Ödenecek ÖTV		
	391- HESAPLANAN KDV		481.200,00
	Açıklama: Ticari mal (Araç) satış muhasebe kaydı		

ÖTVK'nın (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğine göre aracın satış bedeli ve alış bedeli, araç ithal edilmişse ithalatta hesaplanan KDV matrahı, yurt içinde imal edilmişse imalatçının satış bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV tutarlarından hangisi fazla ise o tutar beyan edilip ödenir. Firma bu doğrultuda ÖTV hesaplamasını yaparak faturasını düzenlemiş fatura üzerinde ÖTV gösterilmiş ve ödenecek ÖTV olarak muhasebe kaydını yapmış tescilden önce beyan ve ödeme işlemi yapılmış.

ÖTV'ye tabi işlemlerin uygunluğu tespit edilen bu örnekte denetim formu uygulanmamıştır. Denetim formunun uygulanmamasının nedeni firmanın işlem hacminin düşük ve tek işlemden ibaret olmasıdır.

Örnek 6

Z Ltd. Şti., gıda üzerine perakende satış yapan bir firmadır. Firma şirketi adına örnek 5'te yer alan bayi (B)'den araç alımı yapmıştır. Örnek 5'de yer alan fatura bilgilerine göre Z Ltd. Şti.'nin araç alım muhasebe kaydını; Gelir Vergisi Kanununun 40/1. Maddesi gereği gider yazabileceği 2023 yılı için belirlenen ÖTV ve KDV toplam tutarını direk gider olarak yazmayı tercih etmesi halinde geri kalan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almış ve aşağıdaki muhasebe kaydını yapmıştır.

15.08.2023

2	254- TAŞITLAR	414.000,00	
	760- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	440.000,00	
	689- DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	377.200,00	
	689.01 Kanunen kabul edilmeyen giderler		
	102- BANKALAR		1.231.200,00
	Açıklama: Araç alımı muhasebe kaydı.		

Örnekte alınan araç işletme için maddi duran varlık şeklinde değer ifade ettiğinden ödenen ÖTV maddi duran varlık kalemlerinin içine mevzuatın izin verdiği ölçüde maliyet veya direkt gider unsuru olarak kaydı gerçekleştirilmiştir.

Z Ltd. Şti., ÖTV ve KDV toplamı tutarı Gelir Vergisi Kanununun 40/1. Maddesi gereği gider yazabileceği 2023 yılı için belirlenen tutarı direk gider olarak yazmayı tercih etmiş geri kalan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara almıştır. Firma ödenen ÖTV'yi mevzuat çerçevesinde gider olarak kayıt altına almıştır.

ÖTV'ye tabi işlemlerin uygunluğu tespit edilen bu örnekte denetim formu uygulanmamıştır. Denetim formunun uygulanmamasının nedeni firmanın işlem hacminin düşük ve tek işlem den ibaret olmasıdır.

E. (III) Sayılı Listeye İlişkin Muhasebe ve Denetim Örnekleri

(III) sayılı listede, “bira, viski, şarap gibi alkollü içecekler, sigara, puro gibi tütün mamulleri ile kolalı gazozlar” vb. ürünler yer almaktadır. Bu malların ithalatı ve imalatçılar tarafından teslimleri ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır.

Örnek 7

ABC Ltd. Şti. alkollü içki üretimi yapan ve bu ürünleri hem normal satışını hem de komisyoncu vasıtası ile satışını gerçekleştiren imalatçı konumunda bir firmadır. ABC Ltd. Şti. Maliyet bedeli 7.500,00 TL, Alkol derecesi 5 olan 20 litre (Lt) malttan

ürettiği birayı 02.12.2023 tarihinde KDV ve ÖTV hariç fiyatı 8.000,00 TL ye satılmak üzere komisyoncu A'ya teslim edilmiştir. Mamulün nispi ÖTV oranı %63, asgari maktu vergi oranı 6,1915 TL'dir.

ÖTV tutarının hesaplanması:

Nispi vergi oranına göre hesaplanan ÖTV = 8.000,00 x 0,63 = 5.040,00 TL

Asgari maktu vergi oranına göre hesaplanan ÖTV = (5 x 6.1915 TL) x 20 Lt =619,15 TL

02.12.2023

1	157- DİĞER STOKLAR 157.01 Konsinye Teslimler 152- MAMULLER 152.04 Malt Bira Açıklama: Konsinye teslim muhasebe kaydı.	7.500,00	7.500,00
---	---	----------	----------

02.12.2023

2	120- ALICILAR 120.05 A komisyoncusu 394- HESAPLANAN ÖTV Açıklama: Konsinye teslim ÖTV'ye ait muhasebe kaydı.	5.040,00	5.040,00
---	---	----------	----------

15.01.2024

10	394-HESAPLANAN ÖTV 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Açıklama: Vergilendirme döneminde ÖTV'ye ait tahakkuk kaydı.	5.040,00	5.040,00
----	---	----------	----------

Çizelge 15 ABC Ltd. Şti.’nin ÖTV işlemlerine ait denetim formu-konsinye teslimi

		Evet	Hayır
1	İmalat konusuna ait kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi var mı?	x	
2	ÖTV fatura üzerinde gösterilmiş mi?	x	
3	Alış veya satış faturalarında ÖTV G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanmış mı?	x	
4	Stok kayıtları (imalata sevk, mamul üretimi, satış işlemleri) belirlenen stok değerlendirme yöntemine göre miktar bazında takip ediliyor mu?	x	
5	Stok kayıtlarının (alım ve satım işlemlerinde) sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P numarası ve miktar bakımından uyumlu mu?	x	
6	Muhasebe kayıtları ÖTV göz önünde bulundurularak “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine” uygun yapılmış mı?	x	
7	Satın alma imalata sevk ve/veya satış işlemlerinde muhasebe kayıtları zamanında yapılmış mı?	x	
8	Emtia alımında yüklenilen ÖTV veya emtia satışında hesaplanan ÖTV ayrı hesaplarda takip edilmiş mi?	x	
9	İndirim hakkı tanınan veya indirim hakkı bulunmayan işlemler bulunması halinde muhasebe kayıtları doğru kullanılmış mı?	x	
10	İade hakkı doğan işlemlerde iade hesabı doğru yapılmış mı?		x
11	Muhasebe kayıtlarından veya defterlerden ÖTV verileri beyannameye doğru aktarılmış mı?	x	
12	ÖTV’ye tabi mal mevzuatta öngörülen sürede imalata sevk edilip yine belirlenen sürede iade talep edilmiş mi?		x

Her ne kadar ABC Ltd. Şti. konsinye teslimde bulunmuş olsa bile (III) sayılı listeye tabi malların konsinye tesliminde ÖTV doğduğundan firma mevzuat çerçevesinde ÖTV hesaplamasını yapmış ve nispi vergi oranına göre hesaplanan ÖTV daha yüksek olduğu için bu oran üzerinden hesapladığı ÖTV tutarını kayıtlarına ödenecek ÖTV olarak almış, süresinde beyan ederek ödemiştir. Ayrıca firmanın ÖTV kapsamında iade hakkı doğuran işlemleri bulunmamaktadır. Bu nedenle denetim formunda yer alan madde 10 ve madde 12’nin işlerliği yoktur.

Örnek 8

ABC Ltd. Şti. alkollü içki üretimi yapan ve bu ürünleri hem normal satışını hem de komisyoncu vasıtası ile satışını gerçekleştiren imalatçı konumunda bir firmadır. ABC Ltd. Şti., 15.12.2023 tarihinde alkol derecesi 55 olan 30 Lt birayı KDV ve ÖTV

hariç 15.000,00 TL ye X firmasına teslim etmiştir. Teslim tarihinde mamulün nispi ÖTV oranı %63, Asgari maktu vergi oranı 6,1915 TL'dir.

ÖTV tutarının hesaplanması:

Nispi vergi oranına göre hesaplanan ÖTV = 15.000,00 x 0,63 = 9.450,00 TL

Asgari maktu vergi oranına göre hesaplanan ÖTV = (55 x 6.1915 TL) x 30 Lt =10.215,98 TL

Bu teslimde Asgari maktu vergi oranına göre hesaplanan ÖTV daha yüksek olduğu için Asgari maktu vergi oranı üzerinden hesaplanan ÖTV'ye işlemler yapılmış.

Çizelge 16 Bira satışına ait fatura bilgileri

55 cc Malttan Bira	30 Lt
Tutar	15.000,00
Asgari maktu vergi oranına göre hesaplanan	10.215,98
KDV Matrahı	25.215,98
KDV Tutarı	5.043,20
Genel Toplam	30.259,18

15.12.2023

3	120- ALICILAR 120.01 X Limited Şirketi 600-YURTİÇİ SATIŞLAR 394- HESAPLANAN ÖTV 391- HESAPLAN KDV Açıklama: Mal teslimi (55 cc Malttan Bira) muhasabe kaydı.	30.259,18	15.000,00 10.215,98 5.043,20
---	--	-----------	------------------------------------

31.12.2023

4	394-HESAPLANAN ÖTV 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.01 Ödenecek ÖTV Açıklama: ÖTV tahakkuk kaydı.	10.083,20	10.083,20
---	---	-----------	-----------

Çizelge 17 ABC Ltd. Şti.'nin ÖTV işlemlerine ait denetim formu

	ÖTV'ye tabi işlemler için imalatçı işletme denetim formu	Evet	Hayır
1	İmalat konusuna ait kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi var mı?	x	
2	ÖTV fatura üzerinde gösterilmiş mi?	x	
3	Alış veya satış faturalarında ÖTV G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanmış mı?	x	
4	Stok kayıtları (imalata sevk, mamul üretimi, satış işlemleri) belirlenen stok değerlendirme yöntemine göre miktar bazında takip ediliyor mu?	x	
5	Stok kayıtlarının (alım ve satım işlemlerinde) sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P numarası ve miktar bakımından uyumlu mu?	x	
6	Muhasebe kayıtları ÖTV göz önünde bulundurularak "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine" uygun yapılmış mı?	x	
7	Satın alma imalata sevk ve/veya satış işlemlerinde muhasebe kayıtları zamanında yapılmış mı?	x	
8	Emtia alımında yüklenilen ÖTV veya emtia satışında hesaplanan ÖTV ayrı hesaplarda takip edilmiş mi?	x	
9	İndirim hakkı tanınan veya indirim hakkı bulunmayan işlemler bulunması halinde muhasebe kayıtları doğru kullanılmış mı?	x	
10	İade hakkı doğan işlemlerde iade hesabı doğru yapılmış mı?		x
11	Muhasebe kayıtlarından veya defterlerden ÖTV verileri beyannameye doğru aktarılmış mı?	x	
12	ÖTV'ye tabi mal mevzuatta öngörülen sürede imalata sevk edilip yine belirlenen sürede iade talep edilmiş mi?		x

ABC Ltd. Şti. mevzuat çerçevesinde ÖTV hesaplamasını yapmış ve bu teslimde Asgari maktu vergi oranına göre hesaplanan ÖTV daha yüksek olduğu için Asgari maktu vergi oranı üzerinden hesaplanan ÖTV'yi fatura üzerinde göstererek İndirim hakkı veya indirilecek ÖTV tutarı bulunmadığından tek düzen hesap sistemine göre hesaplanan ÖTV kaydederek süresinde beyan etmiş. Ayrıca firmanın ÖTV kapsamında

iaade hakkı doğuran işlemleri bulunmamaktadır. Bu nedenle denetim formunda yer alan madde 10 ve madde 12'nin işlerliği yoktur.

F. (IV) Sayılı Listeye İlişkin Muhasebe ve Denetim Örneği

(IV) sayılı listede, “klima, kasetçalar, radyo, televizyon, saç kurutma makineleri, silahlar, kürkler, vücut deodorantları, tıraş sonrası müstahzar, lüks ve beyaz eşya gibi dayanıklı ürünler” yer almaktadır. Söz konusu bu ürünlerin imalatçılar tarafından teslimi veya ithali ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır.

Örnek 9

XYZ Kozmetik Ltd. Şti., kozmetik ve erkek bakım ürünleri imalatı yapan firmadır. Firma (IV) sayılı listeye tabi tıraş sonrası müstahzar üretmektedir. Üretimde kullanmak üzere 15.11.2023 tarihinde hammadde olarak 150 Lt Alkol 10 Lt Parfüm almıştır. Fatura bilgileri şöyledir.

Çizelge 18 Alkol alım faturası

Alkol	150 Lt
Tutar	15.000,00
ÖTV Tutarı	5.000,00
KDV Matrahı	20.000,00
KDV Tutarı	4.000,00
Genel Toplam	24.000,00

Çizelge 19 Parfüm alım faturası

Alkol	10 Lt
Tutar	25.000,00
ÖTV Tutarı	5.000,00
KDV Matrahı	30.000,00
KDV Tutarı	6.000,00
Genel Toplam	36.000,00

15.11.2023

1	150-İLK MADDE VE MALZEME 150.01 Alkol 191-İNDİRİLECEK KDV 320- SATICILAR Açıklama: Hammadde alım (Alkol) muhasebe kaydı.	20.000,00 4.000,00	24.000,00
---	--	---------------------------	-----------

15.11.2023

2	150- İLK MADDE VE MALZEME 150.02 Parfüm 194- İNDİRİLECEK ÖTV 191- İNDİRİLECEK KDV 320- SATICILAR Açıklama: Hammadde alım (Parfüm) muhasebe kaydı.	25.000,00 5.000,00 6.000,00	36.000,00
---	--	---------------------------------------	-----------

XYZ Kozmetik Ltd. Şti. alım yaptığı alkol, parfüm ve diğer katkı maddelerinden 200 Lt Tıraş sonrası müstahzar üretip 28.11.2023 tarihinde Lt'si 250 TL'den teslim etmiştir. Teslim tarihinde Tıraş sonrası müstahzarın vergi oranı %20 olup fatura bilgileri şöyledir.

Çizelge 20 Tıraş sonrası müstahzar satışına ait fatura bilgileri

Tıraş sonrası müstahzar	200 Lt
Tutar	50.000,00
ÖTV Tutarı	10.000,00
KDV Matrahı	60.000,00
KDV Tutarı	12.000,00
Genel Toplam	72.000,00

28.11.2023

3	120-ALICILAR 600-YURTIÇI SATIŞLAR 394-HESAPLANAN ÖTV 391-HESAPLAN KDV Açıklama: Mal teslimi (Tıraş sonrası müstahzar) muhasabe kaydı.	72.000,00	50.000,00 10.000,00 12.000,00
---	--	-----------	-------------------------------------

30.11.2023

4	394- HESAPLANAN ÖTV 194-İNDİRİLECEK ÖTV 360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.04 Ödenecek ÖTV Açıklama: ÖTV tahakkuk kaydı.	10.000,00	5.000,00 5.000,00
---	---	-----------	----------------------

15.12.2023

5	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.04 Ödenecek ÖTV 102-BANKALAR	5.000,00	5.000,00
---	---	----------	----------

Çizelge 21 XYZ Kozmetik Ltd. Şti'nin ÖTV işlemlerine ait Denetim Formu

	ÖTV'ye tabi işlemler için imalatçı işletme denetim formu	Evet	Hayır
1	İmalat konusuna ait kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi var mı?	x	
2	ÖTV fatura üzerinde gösterilmiş mi?	x	
3	Alış veya satış faturalarında ÖTV G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanmış mı?	x	
4	Stok kayıtları (imalata sevk, mamul üretimi, satış işlemleri) belirlenen stok değerlendirme yöntemine göre miktar bazında takip ediliyor mu?	x	
5	Stok kayıtlarının (alım ve satım işlemlerinde) sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P numarası ve miktar bakımından uyumlu mu?	x	
6	Muhasebe kayıtları ÖTV göz önünde bulundurularak "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine" uygun yapılmış mı?	x	
7	Satın alma imalata sevk ve/veya satış işlemlerinde muhasebe kayıtları zamanında yapılmış mı?	x	
8	Emtia alımında yüklenilen ÖTV veya emtia satışında hesaplanan ÖTV ayrı hesaplarda takip edilmiş mi?	x	
9	İndirim hakkı tanınan veya indirim hakkı bulunmayan işlemler bulunması halinde muhasebe kayıtları doğru kullanılmış mı?	x	
10	İade hakkı doğan işlemlerde iade hesabı doğru yapılmış mı?		x
11	Muhasebe kayıtlarından veya defterlerden ÖTV verileri beyannameye doğru aktarılmış mı?	x	
12	ÖTV'ye tabi mal mevzuatta öngörülen sürede imalata sevk edilip yine belirlenen sürede iade talep edilmiş mi?		x

XYZ Kozmetik Ltd. Şti. ÖTVK (IV) sayılı listeye tabi Tıraş sonrası müstahzar üretimi için hammadde olarak ÖTVK (III) sayılı listeye tabi alkol ve ÖTVK (IV) sayılı listeye tabi parfüm almıştır. Alım faturaları üzerinde ÖTV hesaplanmış.

XYZ Kozmetik Ltd. Şti. ÖTVK (IV) sayılı listeye tabi tıraş sonrası müstahzar mamulünün tesliminde ÖTV hesaplayarak fatura üzerinde göstermiş ve hesaplanan ÖTV olarak muhasebe kaydını yapmış.

ÖTVK'nın 9. Maddesinde yüklenilen ÖTV'nin aynı listeye dahil olan mamulün imalinde kullanılması halinde yüklenilen ÖTV'nin hesaplanan ÖTV'den Maliye Bakanlığının belirleyeceği esaslara göre indirilebileceği düzenlenmiş olup böylece ÖTV'nin her mal için bir defa uygulanabileceği belirtilmiştir.

İndirim konusu yapılabilecek ÖTV tutarı üretime konu mamulün teslimine ilişkin hesaplanan ÖTV tutarını geçmeyeceği gibi artan tutarda iade edilmez. İndirim

olarak değerlendirilemeyen veya telafi edilemeyen ÖTV maliyet unsuru olarak değerlendirilir.

XYZ Kozmetik Ltd. Şti. (III) sayılı listeye tabi olan alkole ait ödenen ÖTV tutarını maliyet unsuru olarak kaydetmiŐ. (IV) sayılı listeye tabi olan parfüm alımına ait ödenen ÖTV tutarını ise üretilen mamul için hesaplanan ÖTV tutarından indirim konusu yapmış mal tesliminde hesaplanan ÖTV fazla olduğu için fazla kısmı ödenecek ÖTV olarak kaydedilmiş, beyanname süresinde verilerek ÖTV ödenmiştir. Ayrıca firmanın ÖTV kapsamında iade hakkı doğuran işlemleri bulunmamaktadır. Bu nedenle denetim formunda yer alan madde 10 ve madde 12'nin işlerliği yoktur.

G. ÖTVK Kapsamında Tevkifatlı Teslimlerin Muhasebe ve Denetim Örneği

ÖTVK'ya bağlı (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan 2710.12.90.00.11, 2710.12.90.00.19, 2710.19.29.00.00 G.T.İ.P. numarasındaki mallar ile bu malların bio dizel içeren ve 38.11 tarife pozisyonundaki malların ÖTV mükelleflerinden sanayi sicil belgesine sahip KDV mükellefiyeti bulunan imalatçılar tarafından satın alınmasında tevkifata tabi tutulması öngörölmüŐtür. Tevkifat uygulamasında ÖTV'nin tamamı sorumlu tarafından kesintiye tabi tutulur (Resmi Gazete, 2024).

Örnek 10

XYZ OİL Ltd. Şti., makinaların aşınmasını önlemeye yarayan çeşitli yağmalama müstahzarı üretimi yapan imalatçı firmadır. Sanayi sicil belgesine sahip imalatçı XYZ OİL Ltd. Şti., ÖTV mükellefi ABC İthalat İhracat Anonim Şirketi'nden 23.10.2023 tarihinde (I) sayılı listede yer alan maktu ÖTV tutarı 7.4431 TL/Kg olan 38.11 G.T.İ.P. numarasındaki Aşınmayı Önleyici Katkılar isimli maldan vergi hariç 30.000 TL ye 1500 Kg satın almıştır.

Çizelge 22 23.10.2023 tarihli ÖTV tevkifatlı fatura bilgileri

38.11 Aşınmayı Önleyici Katkılar	1500 Kg
Tutar	30.000,00
Hesaplanan ÖTV (1.500 x 7.4431)	11.164,65
Alıcı İmalatçı Tarafından Tevkif Edilecek ÖTV	11.164,65
KDV Matrahı	41.164,65
KDV Tutarı	8.232,93
ÖTV Tevkifat Dahil Toplam Tutar	49.397,58
ÖTV Tevkifat Hariç Toplam Tutar	38.232,93

23.10.2023

1	150-İLK MADDE VE MALZEME	30.000,00	
	150.02-Aşınmayı Önleyici Katkılar		
	194-İNDİRİLECEK ÖTV	11.164,65	
	194.02-Tevkif Edilen ÖTV		
	191-İNDİRİLECEK KDV	8.232,93	
	320- SATICILAR		38.232,93
	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		11.164,65
	360.05 Ödenecek ÖTV Tevkifatı		
	Açıklama: ÖTV tevkifatlı mal alım muhasebe kaydı.		

Not: Mükellef yapmış olduğu ÖTV tevkifatını 6 nolu ÖTV beyanı ile beyan edilip ödenir.

Not: Maliyet kayıtları ihmal edilmiştir.

XYZ OİL Ltd. Şti. 1500 Kg 38.11 G.T.İ.P. numaralı Aşınmayı Önleyici Katkılar isimli hammaddeyi ve ithal ettiği 1500 Kg baz yağı kullanarak aynı listede yer alan maktu ÖTV tutarı 5.1504 TL/Kg olan madeni yağdan imal etmiş ve 31.10.2023 tarihinde teslim etmiştir.

Çizelge 23 31.10.2023 tarihli satış fatura bilgileri

Madeni Yağ	3000 Kg
Tutar	70.000,00
Hesaplanan ÖTV (3000 x 5.1404)	15.451,20
KDV Matrahı	85.451,20
KDV Tutarı	17.090,24
Genel Toplam	102.541,44

31.10.2023

2	120-ALICILAR	102.541,44	
	600-YURTIÇİ SATIŞLAR		70.000,00
	394- HESAPLANAN ÖTV		15.451,20
	391- HESAPLANAN KDV		17.090,24
	Açıklama: Mal teslimi muhasebe kaydı.		

Dönem sonu ÖTV tahakkuk kaydında yapılan tevkifat sonucu ödenen ÖTV ve hesaplanan ÖTV tutarının mahsup kaydına göre hesaplanan ÖTV, indirilecek ÖTV tutarından fazla olması halinde arta kalan tutar gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilirken hesaplanan ÖTV tutarının fazla olması halinde ise ödenecek ÖTV çıkar. Buna göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31.10.2023

3	394- HESAPLANAN ÖTV	15.451,20	
	194-İNDİRİLECEK ÖTV		11.164,65
	194.02 Tevkif Edilen ÖTV		
	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		4.286,55
	360.04 Ödenecek ÖTV		
	Açıklama: ÖTV tahakkuk kaydı.		

15.12.2023

5	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.04 Ödenecek ÖTV 102-BANKALAR	4.286,55	4.286,55
---	---	----------	----------

Çizelge 24 XYZ OİL Ltd. Şti'nin ÖTV işlemlerine ait denetim formu

		Evet	Hayır
1	İmalat konusuna ait kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi var mı?	x	
2	ÖTV fatura üzerinde gösterilmiş mi?	x	
3	Alış veya satış faturalarında ÖTV G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanmış mı?	x	
4	Stok kayıtları (imalata sevk, mamul üretimi, satış işlemleri) belirlenen stok değerlendirme yöntemine göre miktar bazında takip ediliyor mu?	x	
5	Stok kayıtlarının (alım ve satım işlemlerinde) sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P numarası ve miktar bakımından uyumlu mu?	x	
6	Muhasebe kayıtları ÖTV göz önünde bulundurularak "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine" uygun yapılmış mı?	x	
7	Satın alma imalata sevk ve/veya satış işlemlerinde muhasebe kayıtları zamanında yapılmış mı?	x	
8	Emtia alımında yüklenilen ÖTV veya emtia satışında hesaplanan ÖTV ayrı hesaplarda takip edilmiş mi?	x	
9	İndirim hakkı tanınan veya indirim hakkı bulunmayan işlemler bulunması halinde muhasebe kayıtları doğru kullanılmış mı?	x	
10	İade hakkı doğan işlemlerde iade hesabı doğru yapılmış mı?		x
11	Muhasebe kayıtlarından veya defterlerden ÖTV verileri beyannameye doğru aktarılmış mı?	x	
12	ÖTV'ye tabi mal mevzuatta öngörülen sürede imalata sevk edilip yine belirlenen sürede iade talep edilmiş mi?		x

XYZ OİL Ltd. Şti. tevkifata tabi olan 38.11 G.T.İ.P. numarasındaki Aşınmayı Önleyici Katkılar isimli maldan alım yapmış ve ÖTV'nin tamamını tevkif ederek 6 nolu ÖTV beyanı ile beyan edip ödemiştir. Mal alımına ilişkin stok kayıtlarını, indirilecek ÖTV ve ödenecek ÖTV'ye ait muhasebe kayıtlarını tek düzen muhasebe sistemine göre yapmış.

XYZ OİL Ltd. Şti. aynı dönemde yağ imal ederek teslimde bulunmuş. Teslime ait fatura üzerinde ÖTV hesaplanmış ve hesaplanan ÖTV olarak kaydedilmiştir.

Vergilendirme döneminde yapılan ÖTV tahakkukunda hesaplanan ÖTV'nin fazla olması dolayısıyla indirim hakkı bulunan firmanın indirilebilecek ÖTV'den sonra kalan tutar ödenecek ÖTV olarak tek düzen muhasebe sistemine göre kaydedilmiş, ÖTV süresinde beyan edilerek ödenmiştir. Ayrıca firmanın 31.10.2023 tarihli ÖTV tahakkuk kaydında ödenecek ÖTV çıktığı görülmektedir. ÖTV kapsamında iade hakkı doğuran işlemleri bulunmamaktadır. Bu nedenle denetim formunda yer alan madde 10 ve madde 12'nin işlerliği yoktur.

Ğ. ÖTVK Kapsamında İhracat Teslimlerinin ve İhraç Kaydıyla Teslimlerin Muhasebe ve Denetim Örneği

ÖTVK'nın 5. Maddesine göre ÖTV'ye tabi malların ihracat teslimleri ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılara müşterilere yapılmalı ve teslim edilen malın gümrük bölgesinden çıkmış olması gereklidir. ÖTV ödenerek satın alınan veya ithal edilen Kanuna ekli listelerdeki malların ihraç edilmesi durumunda iade ithalatçı-ihracatçı tarafından, ÖTV mükelleflerinden ÖTV ödenerek satın alınan mallar için ise alım yapan ihracatçı tarafından ÖTV talep edilir (Resmi Gazete, 2024).

ÖTVK'nın 8/2 Maddesi gereği ihraç kayıtlı olarak ihracatçılara teslim edilen malların ÖTV'si ihracatçılardan tahsil edilmemesi koşuluyla ihraç kayıtlı teslimde bulunan mükellefin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. ÖTV'ye tabi malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi durumunda fatura üzerinde gösterilen ÖTV tecil gerekli evrakların vergi dairesine ibraz edilmesi ile de terkin edilir. (Resmi Gazete, 2024).

Örnek 11

DRN İthalat İhracat Ltd. Şti., hazır ürün alım satım ve ihracat yapan firmadır. DRN İthalat İhracat Ltd. Şti. 10.000 TL ÖTV ödeyerek aldığı 1000 adet (IV) sayılı listeye tabi 33.07 G.T.İ.P. numaralı deodorant isimli ürünü 05.08.2023 tarihinde 2500 dolara ihraç etmiştir. İhracat ilişkin fatura bilgileri şöyledir. 1\$ =30,00 TL (Not: Alıma ait muhasebe kayıtları ihmal edilmiştir).

Çizelge 25 Deodorant ihracat fatura bilgileri

Deodorant	1000 adet
Tutar	75.000,00 TL
Genel Toplam	75.000,00 TL

05.08.2023

1	102- BANKALAR HESABI 601-YURTDIŐI SATIŞLAR HESABI Açıklama: YurtdiŐi teslim muhasebe kaydı.	75.000,00	75.000,00
---	---	-----------	-----------

DRN İthalat İhracat Ltd. Şti. ÖTV ödeyerek aldığı emtiayı direk yurt dıŐi etmiş ÖTVK'nın 5. Maddesi gereği istisna hükmü uygulanmış. Muhasebe kayıtlarını da tek düzen muhasebe sistemine göre yapmıştır.

DRN İthalat İhracat Ltd. Şti. vergilendirme döneminde ÖTV tahakkuk kaydını yapmış ihraç ettiği malın, alımı esnasında ödediği 10.000 TL ÖTV için iade talebinde bulunmuştur.

30.08.2023

2	136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI 136.05 İadesi Talep Edilen ÖTV 194-İNDİRİLECEK ÖTV Açıklama: Ödenen ÖTV'nin iade hesabına aktarılması kaydı.	10.000,00	10.000,00
---	---	-----------	-----------

DRN İthalat İhracat Ltd. Şti. 10.000,00 TL ÖTV ödeyerek aldığı malı direk ihraç ettiğinden ÖTVK'nın 5/3 Maddesi gereği iade hakkı doğmuş ve firma ödediği ÖTV 'yi 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabına almış.

20.10.2023

3	360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI 360.01 Ödenecek Stopaj 136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI 136.05 İadesi Talep Edilen ÖTV Açıklama: İade alacağının mahsup edilmesi kaydı.	10.000,00	10.000,00
---	--	-----------	-----------

Firma gerekli evrakları idareye teslim etmiş ve iade/mahsup işleminin sonuçlanması ile yukarıdaki kaydı yapmış.

İşlemlerin denetiminde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

Çizelge 26 DRN İthalat İhracat Ltd. Şti'nin ÖTV işlemlerine ait denetim formu

		Evet	Hayır
1	ÖTV fatura üzerinde gösterilmiş mi?	x	
2	Alış veya satış faturalarında ÖTV G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanmış mı?	x	
3	Stok kayıtlarının (alım ve satım işlemlerinde) sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P numarası ve miktar bakımından uyumlu mu?	x	
4	Muhasebe kayıtları ÖTV göz önünde bulundurularak "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine" uygun yapılmış mı?	x	
5	Satın alma ve satış işlemlerinde muhasebe kayıtları zamanında yapılmış mı?	x	
6	Muhasebe kayıtlarından veya defterlerden ÖTV verileri beyannameye doğru aktarılmış mı?	x	

DRN İthalat İhracat Ltd. Şti. ÖTV ödeyerek aldığı emtiayı ihraç etmiş alıma ait fatura üzerinde gösterilen ÖTV'yi tek düzen muhasebe sistemine uygun yapılmış ÖTVK'nın 5/3 Maddesi gereği iade hakkı doğmuş iade hesabı doğru yapılmış ve firma iade ÖTV'yi 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabına almış.

Örnek 12

XYZ OİL Ltd. Şti., makinaların aşınmasını önlemeye yarayan çeşitli yağmalama müstahzarı üretimi yapan imalatçı firmadır. XYZ Oil San. Ltd. Şti. üretmiş olduğu 5000 Kg (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan 38.11 G.T.İ.P. nolu Vuruntuyu Önleyici Müstahzardan ihraç kaydıyla ihracatçı ABC firmasına 05.08.2023 tarihinde teslim etmiş ihraç kayıtlı fatura bilgileri ve muhasebe kaydı şöyledir.

Çizelge 27 Vuruntuyu Önleyici Müstahzara ait ihraç kayıtlı fatura bilgileri

Vuruntuyu Önleyici Müstahzar	5000 Kg
Tutar	100.000,00
Hesaplanan ÖTV (5000 x 7.4431)	37.215,50
KDV Matrahı	137.215,50
KDV Tutarı	27.443,10
Genel Toplam	164.658,60

14.09.2023

1	120- ALICILAR	100.000,00	
	192- DİĞER KDV	27.443,10	
	194- İNDİRİLECEK ÖTV	37.215,50	
	194.03 Tecil ve Terkin Edilecek ÖTV		
	600- YURTIÇI SATIŞLAR		100.000,00
	391- HESAPLANAN KDV		27.443,10
	394- HESAPLANAN ÖTV		37.215.50
	394.03 Tecil ve Terkin Edilecek ÖTV		
	Açıklama: İhraç kayıtlı mal teslimi.		

İhracatçı tarafından 20.09.2023 tarihinde ihracat yapılmış olup firma terkin için gerekli evrakları 05.10.2023 tarihinde vergi dairesine teslim etmiş ve ÖTV'ye ilişkin terkin işlemi gerçekleştirilmiş muhasebe kaydı şöyledir.

05.10.2023

2	394- HESAPLANAN ÖTV 394.03 Tecil ve Terkin Edilecek ÖTV 194- İNDİRİLECEK ÖTV 194.03 Tecil ve Terkin Edilecek ÖTV Açıklama: Terkin işlemi muhasebe kaydı	37.215,50	37.215,50
---	---	-----------	-----------

Çizelge 28 XYZ Oil San. Ltd. Şti.'nin ÖTV'ye ilişkin denetim formu

	ÖTV'ye tabi işlemler için imalatçı işletme denetim formu	Evet	Hayır
1	İmalat konusuna ait kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi var mı?	x	
2	ÖTV fatura üzerinde gösterilmiş mi?	x	
3	Alış veya satış faturalarında ÖTV G.T.İ.P. bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanmış mı?	x	
4	Stok kayıtları (imalata sevk, mamul üretimi, satış işlemleri) belirlenen stok değerlendirme yöntemine göre miktar bazında takip ediliyor mu?	x	
5	Stok kayıtlarının (alım ve satım işlemlerinde) sevk irsaliyesi ve faturaların G.T.İ.P numarası ve miktar bakımından uyumlu mu?	x	
6	Muhasebe kayıtları ÖTV göz önünde bulundurularak "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine" uygun yapılmış mı?	x	
7	Satın alma imalata sevk ve/veya satış işlemlerinde muhasebe kayıtları zamanında yapılmış mı?	x	
8	Emtia alımında yüklenilen ÖTV veya emtia satışında hesaplanan ÖTV ayrı hesaplarda takip edilmiş mi?	x	
9	İndirim hakkı tanınan veya indirim hakkı bulunmayan işlemler bulunması halinde muhasebe kayıtları doğru kullanılmış mı?	x	
10	İade hakkı doğan işlemlerde iade hesabı doğru yapılmış mı?	x	
11	Muhasebe kayıtlarından veya defterlerden ÖTV verileri beyannameye doğru aktarılmış mı?	x	
12	ÖTV'ye tabi mal mevzuatta öngörülen sürede imalata sevk edilip yine belirlenen sürede iade talep edilmiş mi?	x	

XYZ Oil San. Ltd. Şti. ihraç kayıtlı teslim için düzenlediği faturada ÖTV tutarını göstermiş, muhasebe kayıtlarında İhraç kayıtlı teslimlerde hesaplanan ÖTV'nin ihracatçıdan tahsil edilmeyerek tecil edilmesi ve ihracat gerçekleştikten sonra terkinine ait kayıtlar yapılmış.

V. SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüz dünyasının gelişimine paralel Türkiye’de ekonomi büyümekte, küçük işletmeler orta büyüklükteki işletmelere orta büyüklükteki işletmeler daha büyük sanayi firmalarına dönüşmektedir. Bu değişim ve dönüşüm ile birlikte devlet adil, şeffaf ve gereksinimler doğrultusunda çeşitlendirilmiş ihtiyaçlara cevap veren bir vergi sistemi ortaya koymalıdır.

Vergi bir taraftan kamu hizmetlerinin yürütülmesinde önemli bir finansman kaynağı iken öte yandan bazı ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesinde kamunun sahip olduğu otorite ile kişilerden alınan bir paydır. Modern vergi sistemlerinde kamu harcamalarının karşılanmasına vatandaşların katılımı gelir, servet ve harcamalar üzerinden sağlanmaktadır. Türkiye’deki vergi sistemine bakıldığında vergilerin büyük bir kısmının dolaylı vergilerden alındığı görülmektedir.

ÖTV, devletin gelir elde etmesi bakımından ilk sırada yer alan dolaylı bir vergi türüdür. Aynı zamanda ÖTV, çevre kirliliğini önlemek, enerji tasarrufu yapmak ve tüketici davranışlarını kontrol altına almak gibi önemli yararları bulunan bir vergidir. Ancak ÖTV uygulama bakımından devlet için kolay gelir kaynağı iken mükellefler için oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir. Çünkü ÖTV’ye tabi mallar dört farklı listede ayrı ayrı belirtildiğinde her listede vergi doğuran olay, teslim ve teslim sayılan haller farklılık göstermektedir.

ÖTV’nin doğruluğunu belirlemek için imalatta kullanılan hammaddenin miktarı, teslim edilen malın miktarı, malın teslim tarihi, maktu veya nispi ÖTV tutarları gibi hususların doğru bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. ÖTV’nin de finansal birçok işlem gibi muhasebe sistemine aktarılması, ÖTV’ye tabi malların yurt içinden alınmasında, ithal edilmesinde, yurt içi satışında, ihraç ve ihraç kayıtlı teslimlerinde tek düzen muhasebe sistemine uygun hesapların kullanılarak muhasebeleştirilmesi sağlanmalıdır.

ÖTV’ye tabi malların işletmeler tarafından alımı, üretime sevk ve teslimine kadar her aşamasının denetim çalışmalarında takip edilmesi, muhasebe kayıtlarına

doğru aktarılması ve doğru hesapların kullanılması gerekmektedir. Tüm bunlar vergisel yönden işletmelerin devletin koyduğu düzenlemelere belirli standartlar doğrultusunda uyum sağlama sorumluluklarını da beraberinde getirmektedir.

İşletmelerin vergisel sorumluluklarının karşılamasında devlet ile ortak bir düzen, denetim ve kontrol mekanizması kurması ve vergi sistemini etkin çalıştırması gerekir. Tüm bunlar ÖTV'ye tabi işlemler yapan firmaların kontrol sistemlerini, denetim sistemlerini kurmaları ve güçlendirmeleri vergi mevzuatına uyumlarını daha da kolaylaştıracaktır.

İşlevsel bir kontrol ve denetim mekanizması sadece devlet açısından değil işletmelerin başta kendilerine olan güvenin artması, işletmede satın almadan üretime sevke, üretimden pazarlamaya ait bütün kayıtlara ilişkin oluşabilecek ihmal veya kasti davranışların, muhasebe hatalarının ve suistimallerin önüne geçmek için önemlidir. İşletme sahipleri ve/veya işletme yöneticileri ekonomik hayat içinde işletmelerini ticari rizikolardan ve finansal tehditlerden korumak için etkin bir denetim sistemine ihtiyaç duymaktadırlar.

Bu tez çalışması kapsamında, Türkiye'de dört farklı listede yer alan ÖTV'ye tabi işlemlerin muhasebeleştirilme ve denetimine ilişkin örnek uygulamalara yer verilmiştir. Örnek uygulamalar üzerinden listelerde yer alan ÖTV'ye tabi işlemlerin muhasebeleştirilme ve denetiminde dikkat edilmesi gereken hususların neler olduğu ortaya konulmuştur. Söz konusu işlemlerde ÖTV'ye ilişkin kanun, tebliğ, bakanlar kurulu kararları ve ilgili literatür dikkate alınmıştır.

Bu doğrultuda ÖTVK (I) sayılı listede yer alan yağlama müstahzarları, tiner ve tiner üretiminde kullanılan whit spirit, balata temizleme spreyi ve üretiminde kullanılan LPG, hekzan, diğer katkı maddeleri ve tevkifata tabi 38.11 G.T.İ.P. aşınmayı önleyici katkıları; (II) sayılı listede yer alan otomobil; (III) sayılı listede yer alan malttan bira; (IV) sayılı listede yer alan tıraş sonrası müstahzar ve üretiminde kullanılan alkol, parfüm, ihracat ve ihraç kayıtlı işlemler üzerinden ÖTV'ye ait muhasebe kayıtları yapılmıştır. Bu malların muhasebe kayıtlarında indirilecek ÖTV, hesaplanan ÖTV, ÖTV'ye tabi malın işletme için stok veya gider şeklinde değer ifade etmesi halinde duran varlık veya maliyet hesapları kullanılmıştır. Her ne kadar çalışmada ÖTV'ye tabi belirli mallar üzerinden yapılmış olsa da söz konusu işlemler ÖTV'ye tabi tüm mallar için geçerli standart uygulanması gereken işlemlerdir.

ÖTVK (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde yer alan bu ürünlerin denetiminde ise satın alma ve satışlar G.T.İ.P. numaraları bazında takip edilmesi, fatura üzerinde ÖTV'nin G.T.İ.P bazında listelerde belirlenen nispi veya maktu tutarlar üzerinden doğru hesaplanması, muhasebe kayıtlarının ÖTV'nin MSUGT uygunluğuna, emtia alımlarında yüklenilen ve mal satışlarında hesaplanan ÖTV'nin ayrı hesaplarda gösterilmesi ve indirim hakkı tanınan veya indirim hakkı bulunmayan işlemlerde muhasebe kayıtlarının doğru yapılması gibi hususlara dikkat edilerek işlemler gerçekleştirilmiştir.

Literatürde ÖTV'ye tabi malların muhasebeleştirilmesi ve denetim esaslarına ilişkin sınırlı sayıda çalışmaya ulaşılmıştır. Bu çalışmaların büyük bir kısmında ÖTV'nin muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgilere yer verilmiş olup denetim esaslarına ilişkin bilgilerin ise yok denecek kadar az olduğu görülmektedir. Bu çalışma kapsamında ÖTV'ye tabi malların denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde belli standartların yakalanabilmesi için ilgili ÖTVK (4760 Sayılı), ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, ÖTV (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, ÖTV (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, Bakanlar Kurulu Kararı ve mevcut literatür dikkate alınarak imalatçı firmalar ve hazır alım satım yapan firmalar için iki ayrı denetim formu oluşturulmuştur.

Denetim formlarının hangi tür işletmelerde nasıl kullanılacağına karar verilirken işletmenin yaptığı işin özelliği dikkate alınmalıdır. Genel itibari ile imalatçı firmalarda ÖTV'ye tabi işlemlerin hacminin büyük ve karmaşık yapıda olması nedeniyle 12 maddeden oluşan denetim formu kullanımı önerilirken hazır alım satım yapan firmalarda ise ÖTV'ye tabi işlemlerin hacmi daha küçük ve az sayıda işlemler yapıldığından 6 maddelik denetim formunun kullanımı önerilmektedir. Bununla birlikte yine yapılan işin özelliğine bağlı olarak bu denetim formlarının kullanılmasına ihtiyaç duyulmayan işlemler de bulunmaktadır.

Söz konusu formların kullanımı ile işletmeler ÖTV'ye tabi işlemlerini daha kolay ve doğru bir biçimde denetlenebilir hale getirecektir. Çalışmada kullanılan örnek firmaların arttırılması, sektörlerin karşılaştırılarak değerlendirmeler yapılması ve denetim formlarının geliştirilmesi önerilmektedir.

VI. KAYNAKÇA

KİTAPLAR

DOĞAN, B. ve HİLAL, E. (2019). **Türkiye’de Muhasebe Denetimi**, Ankara, İksad Yayın Evi, ss. 3-86.

GÜREDİN, E. (2007). **Denetim ve güvence hizmetleri: SMMM ve YMM’lere yönelik ilkeler ve teknikler** İstanbul, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, 11. Baskı.

KAYGUSUZ, S.Y., ASLAN, Ü. ve KEPÇE, N. (2018). **Genel Muhasebe I**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi.

OKTAR, K. (2020). **Özel Tüketim Vergisi “Tarihçesi ve Genel Açıklamalar”**, Yeni Ekonomi Danışmanlık A.Ş.

OKTAR, K. (2012). **Özel Tüketim Vergisi “Yorum ve Açıklamaları”**, Ankara, Pwc Danışmanlık Hizmetleri Ltd. Şti. 2-938.

TURHAN, S. (2020). **Vergi teorisi ve politikası**. İstanbul: Filiz Kitabevi.

ÜNKAYA, G., ASLAN, S. (2009). **Finansal Muhasebe (Tek Düzen Hesap Planına Göre)**, İstanbul, Beta Basım Yayım.

MAKALELER

AKDOĞAN, N. ve SEVİLENGÜL, O. (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 84, ss: 29-70.

AKKAYA, Ş. ve AKTUĞ, M. (2021). “Teorik temelleri ve gelişimi bakımından özel tüketim vergilerinin analizi”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı 65, ss.1-23.

AKTAN, C.C., GENCEL, U. ve YAY, S. (2019). “Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri Ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 165-186.

- BURAK, E., ve ÖZTAŞ, S. (2015). “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Değerlendirilmesi”. **Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, cilt 4, sayı 1, ss. 1-17.
- ÇALCALI, Ö. (2012). Türkiye ve Bazı Ülkelerdeki Vergi Reformlarına Bir Bakış. **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Yıl 4- Sayı 7, ss. 36-62.
- DİNÇ, E. ve ATASEL, O. Y. (2016). “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, **KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, sayı 12, ss. 267-283.
- ERDOĞAN, M. (2002). “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, cilt 5, ss. 51-63.
- FURTUN, İ. H. (2017). “Damga Vergisi “Makul Bir Vergi” Midir?” **Ankara Barosu Dergisi**, cilt 75, sayı 2, ss. 89-98.
- GİRAY, F., ve ZEREN, G. (2020). “Özel Tüketim Vergilerinde Vergi Gelir Esnekliği: Türkiye ve OECD Karşılaştırması.” **Journal of Life Economics**, cilt 7, sayı 3, ss. 239-256.
- GÜNEŞ, M. (2017). “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gerekliliği”, **International Journal of Public Finance**, cilt 2, sayı 1, ss. 124-158.
- GÜNEY, S. ve SARI, S. S. (2015). “Muhasebe denetiminin etkinliğini sağlamada iç kontrolün rolü”, **Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı 5, ss. 62-80.
- GÜNGÖR, K. (2017). Avrupa Birliği’nde Ekonomik Fonksiyon Bakımından Sermaye Üzerinden Alınan Vergiler ve Türkiye. **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt 19, Sayı 1, ss. 97-111.
- GÜRDAL, T., YARDIMCIOĞLU, F. ve BEŞEL, F. (2016). “Türk vergi sisteminin popülerlik analizi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, cilt 2, sayı 2, ss. 33-52.
- KAÇAR, M. ve GERGER, G. Ç. (2021). “Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Karşısında Denizli Merkez İlçede Mükelleflerin Tutum ve Davranışlarının Değerlendirilmesi”, **Gümrük Ticaret Dergisi**, cilt 8, sayı 24, ss. 66-81.

- KESKİN, N. (2018). “Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Paysal Gelişimi (2006-2016)”, **Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi**, cilt 2, sayı 4, ss. 32-42.
- KIZIL, C. ve KOCUR, D.K. (2017). “Antik Çağlarda Muhasebe ve Dinlerin Muhasebeye Bakış Açısı”, **Kesit Akademi Dergisi**, Yıl 3, Sayı 10, ss.327-339.
- KOÇ, Ö. E. ve KOÇ, N. (2020). “Alkol Tüketimi ile Alkol Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisi İlişkisinin İncelenmesi”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, cilt 18, sayı 3, ss. 212-226.
- KUMRULU, A. (1988). “Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 40, sayı 1 ss.193-235.
- MERTER, M.E., ACAR, İ.A. ve ARSLAN, E. (2007). “Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi”, **Maliye Dergisi**, sayı 153, ss. 24-50.
- ÖNDER, K. ve ŞAHİN, M. (2018). “Özel Tüketim Vergisi Artışlarının Hanehalkının Binek Otomobil Talebi Üzerine Etkisi: Panel Eşbütünleşme Analizi”, **Maliye Dergisi**, sayı 174, ss. 337-359.
- ÖZ, B. (2019). “Gelir ve Kurumlar Vergisinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi”, **Euroasia Journal of Social Sciences & Humanities**, cilt 6, sayı 5, ss. 62-71.
- ÖZ, E., KUTBAY, H. ve BUZKIRAN, D., (2014). “Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, sayı 4, ss. 86-99.
- SAVLI, P. ve AKIN, O. (2021). “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi: Antalya İlinde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Dergisi**, cilt 5, sayı 1, ss. 31-58.
- SİRKECİ, O. ve ABDULA, M. S. (2015). “Ortadoğu uygarlıklarında vergi uygulamaları”, **International Journal of Social Sciences and Education Research**, Cilt 1, sayı 4, ss. 1240-1252.
- ŞAHİN, M. ve HATIRLI, S. A. (2016). “Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği”, **Gümüşhane**

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi, cilt 7, sayı 18, ss. 253-270.

TAYLAR, Y. (2012). “Vergi teorisi açısından özel tüketim vergileri ve Türk özel tüketim vergisi uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt 12, özel sayı, ss. 435-467.

TOSUN, A. (2021). “Muhasebe Denetimi ve Denetim Türleri”, **Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi**, cilt 7, özel sayı, ss. 101-107.

YILDIRIM, A. E. (2015). “Avrupa Birliği ve Türk vergi sistemlerinde özel tüketim vergisi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt 19, sayı 1, ss. 219-252.

YILMAZ, G. (2018). “Vergi, Resim, Harç” Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında “Resmin” Günümüzdeki Varlık Sorunu. **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, cilt 40, sayı 2, ss.370-393.

YÜCE, M. ve KIZILER, N. (2016). “Damga Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle İlgili Özel Durumlar”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, sayı 8, ss. 38-51.

TEZLER

ATEŞ, M.S. (2017). “Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dokuz Eylül Üniversitesi.

COŞKUN, İ. (2023). “Avrupa Birliğinde Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye’nin Uyum: Alkollü İçecekler Piyasa Örneği”, (Yayınlanmamış doktora tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara Üniversitesi.

ÇELİK, K. (2013). “İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği” (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bülent Ecevit Üniversitesi.

GÜLDEN, O. (2022). “Erdemsiz Mallar Üzerindeki Özel Tüketim Vergisinin Halk Sağlığı Üzerindeki Etkisi”, (Yayınlanmamış doktora tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa Celal Bayar Üniversitesi.

- GÜLÜM, A. (2009). “AB'de ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri”, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi.
- ILIAZ, N. (2006). “Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması ve Türkiye”, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara Üniversitesi.
- MERT, V. (2014). “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tasdik Denetimi İle Karşılaştırılması”, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Okan Üniversitesi.
- ÖZARSLAN, D. (2014). “Muhasebe bilgi sistemleri denetim”, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara Üniversitesi.
- YALAVAŞ, C. (2011). “Türkiye’de Katma Değer Vergisi’nde Vergi Sorumluluğu”, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- YURTTAŞ, H.K. (2021). “Türkiye’de Tam Tasdik Denetimi Uygulamaları ve Tam Tasdik Denetim Yapısı”, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul Aydın Üniversitesi.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- URL-1 “Bakanlar Kurulu Kararı: 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Mallarda Uygulanan Özel Tüketim Vergisi ile İlgili Karar” Resmi Gazete İnternet Sitesi. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/10/20121009-7-1.pdf> (Erişim Tarihi: 20.12. 2023)
- URL-2 “Emlak Vergisi Kanunu (1970)” Mevzuat Bilgi Sistemi İnternet Sitesi, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=1319&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 06.01. 2024)
- URL-3 “Gelir Vergisi Kanunu (1961)” Mevzuat Bilgi Sistemi İnternet Sitesi, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=193&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4> (Erişim Tarihi: 06.01. 2024)

URL-4 “Gider Vergileri Kanunu (1956)” Mevzuat Bilgi Sistemi İnternet Sitesi,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6802&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=3> (Erişim Tarihi: 27.01. 2024)

GÜNGÖR, G. (2014). “Gelir Vergisi Kanunu'nda Konu ve Mükellefiyet”. Vergi raporu,
https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2014-174-Gelir_Vergisi_Kanununda_Konu_Ve_Mukellefiyet-Gurcu_Gungor_%20.pdf
(Erişim Tarihi: 06.01. 2024)

GÜNGÖR, G. (2017). “Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Reform İhtiyacı” Vergi raporu,
<https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/219-5.pdf> (Erişim Tarihi: 21.01. 2024)

URL-5 “Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü Aralık 2023, Aylık Bütçe Bülteni”
<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2024/01/Aralik-2023-Aylik-Butce-Bulteni-1.pdf> (Erişim Tarihi: 11.04. 2024)

KARAKOÇ, G. (2003). “Özel Tüketim Vergisinin vergi sistemimizdeki yeri ve önemi”, Vergi Denetmenleri Derneği, sayı 64, ss. 109-118. Vergi raporu,
https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2003-064-Ozel_Tuketim_Vergisinde_Vergisinin_Vergi_Sistemimizdeki_Yeri_Ve_Onemi_Guven_Karakoc%20.pdf (Erişim Tarihi: 06.01. 2024)

URL-6 “Katma Değer Vergisi Kanunu (1984)” Mevzuat Bilgi Sistemi İnternet Sitesi,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=3065&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 06.01. 2024)

KAYA, T. (2012). “Gelir Vergisinin Konusu ve Mükellefleri”, Vergi Raporu, sayı 150, Vergi raporu,
https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2012-150-Gelir_Vergisinin_Konusu_Ve_Mukellefleri-Tolga_Kaya%20.pdf (Erişim Tarihi: 06.01. 2024)

URL-7 “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (1963)” Mevzuat Bilgi Sistemi İnternet Sitesi,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=197&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 07.01. 2024)

- URL-8 “Özel Tüketim Vergisi Kanunu (2002)”. Resmi Gazete İnternet Sitesi,
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4760.pdf> (Erişim Tarihi: 06.01.2024)
- URL-9 “Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/988) (2002)”
<https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss870m.htm> (Erişim Tarihi: 06.01.2024)
- URL-10 “Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (2015)”
Resmî Gazete İnternet Sitesi,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/03/20150305-16.pdf> (Erişim Tarihi: 10.01.2024).
- URL-11 “Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (2015)”
Resmî Gazete İnternet Sitesi,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150418-8.htm> (Erişim Tarihi: 27.01.2024).
- URL-12 “Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (2015)”
Resmî Gazete İnternet Sitesi,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150808-15.htm> (Erişim Tarihi: 10.01.2024)
- URL-13 “Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (2015)”
Resmî Gazete İnternet Sitesi,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150820-6.htm> (Erişim Tarihi: 10.01.2024))
- URL-14 “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989)”
Resmî Gazete İnternet Sitesi,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3568.pdf> (Erişim Tarihi: 25.12.2023)
- Türk Dil Kurumu (2023). <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 30.09.2023).
- URL-15 “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (1959)”
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.7338.pdf> (Erişim Tarihi: 07.01.2024).

- URL-16 “1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1992)” Resmi Gazete İnternet Sitesi, https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf (Erişim Tarihi: 20.01. 2024)
- URL-17 “2 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1993)” Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim Tarihi: 06.12.2023).
- URL-18 “346 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2005)” Mevzuat Bilgi Sistemi İnternet Sitesi, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=7964&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 06.12.2023).
- URL-19 “7456 Sayılı Kanunun 1 İnci Maddesiyle İhdas Edilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisine İlişkin Genel Tebliğ (2023)” Resmi Gazete İnternet Sitesi <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230728-7.htm> (Erişim Tarihi: 06.01.2024).

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER:

Ad- Soyadı: Muzaffer YILDIZ

Doğum Tarihi:

Doğum Yeri:

E-Posta:

Çalıştığı Kurum:

ÖĞRENİM DURUMU:

Lisans: 2006, Anadolu Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Kamu Yönetimi

Yüksek Lisans:

Yabancı Dil: İngilizce

YAYINLAR:

Yıldız, M. (2023). Akaryakıt Harici Petrol Ürünlerinin İmalat Sanayinde Kullanılmasında Özel Tüketim Vergisinin İadesi ve Akaryakıtta Karıştırılabilir Ürün Sorunu. 18th International Scientific Research Congress -Social and Educational Sciences, 16-17 Aralık 2023 (Sözlü Sunum)