



# Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi Ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartılışması

**Prof. Dr. Ersan ÖZ**

**ANTALYA, Mayıs 2014**

Kamu gelirleri içerisinde en önemli yeri **vergi gelirleri** almaktadır. Vergi gelirlerinin doğru ve sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi amacıyla vergi incelemesine ihtiyaç duyulmaktadır.



Devlet, ihtiyaç duyduğu gelirleri, vergi gelirleri, emisyon, borçlanma, özelleştirme, kamu işletmelerinin karları gibi çeşitli kaynaklardan sağlamaktadır.

Bu kaynaklar içinde en az maliyetli ve sürdürülebilir olanı vergi gelirleridir.

- ✘ Günümüzde çağdaş vergi sistemlerinin büyük çoğunluğu beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında, mükellefler tarafından vergi beyanları yapılmaktadır. Mükelleflerin beyanlarını vergi kanunlarına uygun ve doğru bir şekilde yapmaları için mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu, vergi bilincinin artırılması gibi çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Ancak genellikle bu çalışmalar yetersiz kalmakta ve vergi beyanlarının gerçeğe en yakın şekilde yapılmasının sağlanması ancak **vergi denetimi** ile mümkün olmaktadır. Son yıllarda yapılan çalışmalarda **vergi uyum çalışmaları ile vergi denetim sonuçları arasında pozitif paralellikler** tespit edilmeye başlanmıştır.



# VERGİ DENETİMİ

**Vergi denetimi;** vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir.



# VERGİ DENETİMİNİN AMACI

- + Vergi denetiminin en önde gelen amacı vergi kayıp ve kaçacağını önleyerek vergi gelirlerinin eksiksiz olarak toplanmasını sağlamakla birlikte, diğer doğal amaç ise denetimlerle vergi kaçaklarının ortaya çıkarılarak cezalandırılması ve caydırılmasıdır.
- + Ayrıca vergi denetimi yoluyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilmekte, vergi bilincinin oluşması ve artırılması sağlanmaya çalışılmaktadır. Çünkü, denetim esnasında mükelleflere, yaptıkları hatalarla ilgili yasal, teorik ve uygulamalı bilgiler de verilmekte ve aynı zamanda gönüllü uyum da gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Diğer amaçlar;

- Ekonomik Amaçlar
- Sosyal Amaçlar
- Mali Amaçlar

# VERGİ İNCELEMESİ KAVRAMI

- ✘ Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, vergi mükelleflerinin ve sorumlularının vergisel işlemlerinin doğruluğunun kontrol edilmesi ve denetlenmesi ile ilgili yapılan işlemler vergi incelemesi olarak tanımlanabilir.
- ✘ Vergi incelemesi sadece mükelleflerin beyan ettikleri matrah ve vergilerin doğruluğunun kontrolü için yapılmamakta, vergi iadesi taleplerinin yerine getirilmesi, bazı indirim, istisna ve muafiyetlerden yararlanılabilmesi için de vergi incelemesi yapılması şartı aranmaktadır.



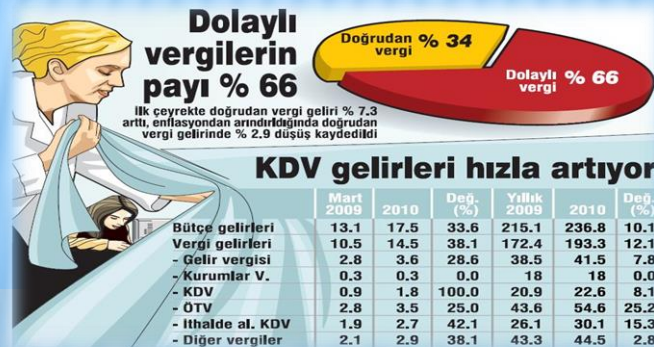
# VERGİ İNCELEMESİNİN AMACI



- ✘ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olduğu belirtilmiştir.
- ✘ Bunun yanında; vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin ortaya çıkarılması da vergi incelemesinin diğer amaçlarındandır.

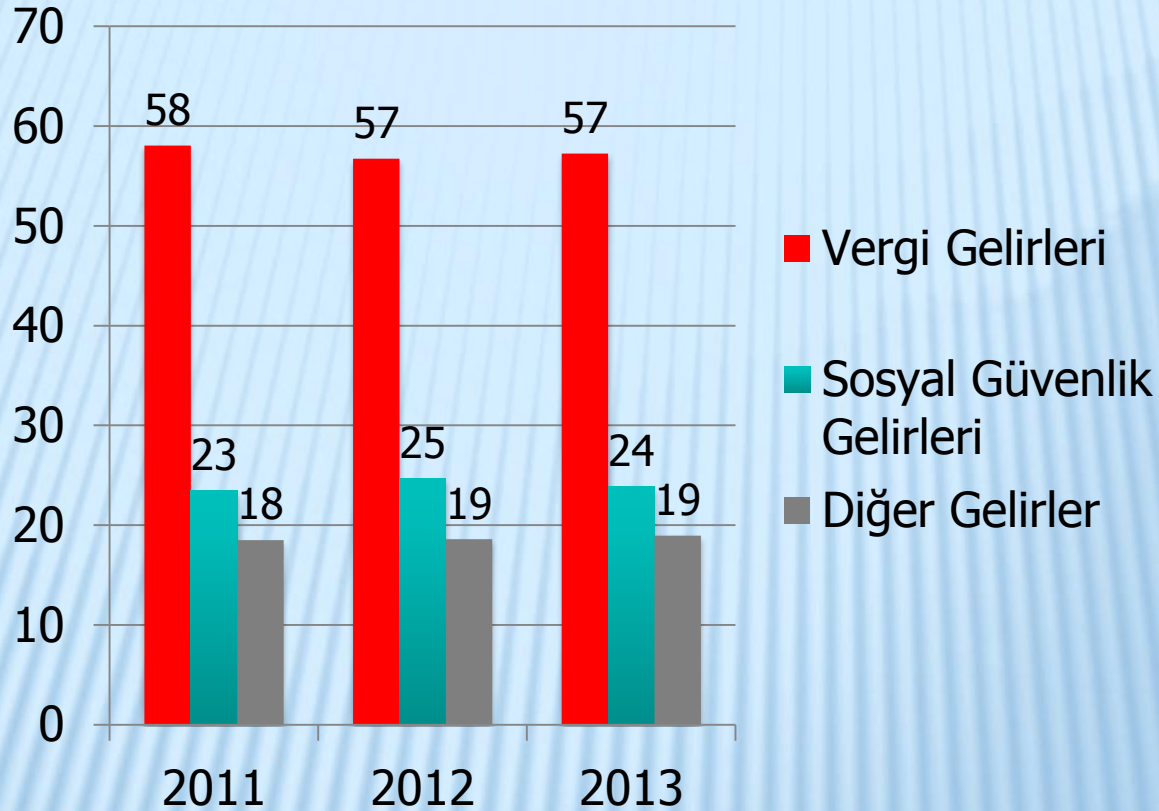
# VERGİ İNCELEMESİNİN ÖNEMİ

- ✘ Devletin faaliyetlerini devam ettirebilmesi, ekonomik, politik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirebilmesi için vergi gelirleri hayati öneme sahiptir.
- ✘ Türkiye’de de vergi gelirleri genel bütçe gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı Grafik 1’de gösterilmiştir. Grafik 1’den görüldüğü gibi genel yönetim bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin oranı % 57-58 gibi önemli bir orana sahiptir.



✘

# GENEL BÜTÇE GELİRLERİNİN DAĞILIMI

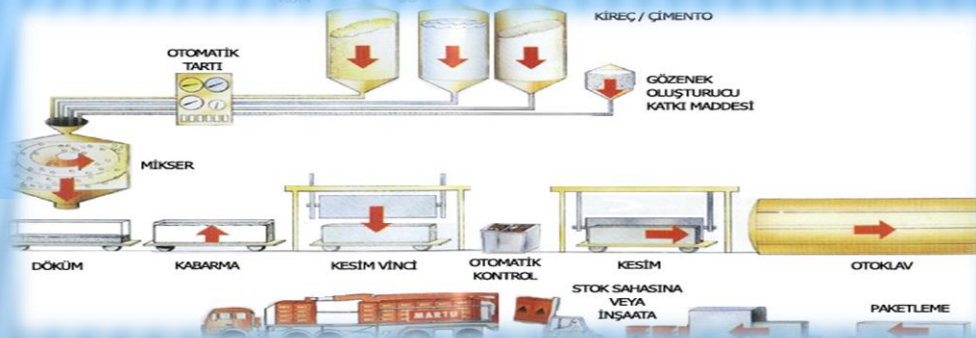


Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü

Grafik 1: Genel Bütçe Gelirlerinin Dağılımı (%)

# VERGİ İNCELEMESİNDE KARİNE KAVRAMI

- ✘ Karine, ipucu; belirti; bilinen bir olgudan bilinmeyen bir olgunun (sonucun) çıkarılması; aksi ispatlanana kadar kabul edilen olarak tanımlanmaktadır.
- ✘ Karine bilinen bir olaydan, bilinmeyen bir olaya ve bir sonuca ulaşmaktır
- ✘ Vergi incelemelerinde karine kavramından da yararlanılmaktadır. İnceleme sırasında bulunan ve tespit edilen hususlardan, bilinmeyen olaylara ilişkin çıkarımlar yapılmaktadır. Randıman incelemelerinde de işletmenin üretime ilişkin verilerinden yola çıkılarak yapılan hesaplamalar sonucunda, gerçek vergi matrahını ortaya koymaya yarayacak çıkarımlar yapılmaktadır.



# VERGİ İNCELEME RAPORLARI

- ✘ Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen hususlar ve yapılması gereken işlemlere ilişkin olarak vergi inceleme raporları düzenlenir.
- ✘ Vergi inceleme raporlarında mükellefiyete ilişkin bilgilere, vergilendirmeye ilişkin tespit edilen hususlara, bu hususların vergi mevzuatı yönünden değerlendirilmesine, tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken ceza var ise bunların hesaplanmasına ve ispatına ilişkin konulara yer verilir.
- ✘ Düzenlenen vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirildikten sonra işleme konulur.



# RANDIMAN ANALİZİ KAVRAMI

- ✘ Randıman kelimesi Fransızca kökenli bir kelimedir. Fransızca

**Yapılan inceleme sonucunda işletmenin üretim ve hasılatının olması gerekenden daha düşük bulunması durumunda, aradaki fark kadar hasılatın gizlendiği ortaya çıkacaktır. Üretim ve hasılat miktarının olması gerekenden çok yüksek bulunması durumunda ise sahte belge düzenleme veya başkaca kanuna aykırı fiillerin varlığı tespit edilebilecektir.**

- ✘
- ✘
- ✘

# RANDIMAN ANALİZİ - ÜRETİM SÜREÇLERİNİN TARİHSEL SEYRİ



- ✘ James Watt' in 1765 yılında buhar makinesini keşfetmesi ve buhar gücü ile çalışan makinelerin üretimde yaygın olarak kullanımı ile birlikte sanayi devrimi başlamıştır. Sanayi devriminden önce üretim daha çok insan ve hayvan gücüne dayanmakta ve yeknesak şekilde yapılmaktaydı. Sanayi devrimi ile birlikte hem üretilen mal ve hizmet çeşitleri hem de üretim miktarları artmıştır.

Üretilen malların ve üretim teknolojilerinin çeşitlenmesi ile birlikte üretim süreçleri de karmaşıklaşmıştır.

Vergi idareleri de mükelleflerin vergi matrahlarını tam olarak kavrayabilmek için bu gelişmeleri yakından takip etmek zorunda kalmaktadır.

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, işletmelerin beyanlarının doğruluğunun kontrolü için yapılan vergi incelemelerinde, mükelleflerin vergi matrahlarının tam olarak kavranabilmesi için, ilgili işletmenin üretim teknolojisinin ve yöntemlerinin bilinmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

- ✘ Türk vergi mevzuatında randıman incelemesinin hukuki dayanağını Vergi Usul Kanunu'nun 3' üncü maddesi oluşturmaktadır. Kanunun 3'üncü maddesinde belirtilen delil serbestisi ilkesi gereğince, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ortaya konulabilecektir. Randıman analizi yöntemi ile de mükellefin üretim faaliyeti sonuçlarına göre olması gereken ile kayıt ve beyanlarında olan maliyet, gelir ve matrah bilgileri karşılaştırılmakta ve farklılık bulunması halinde gerekli tarhiyatlara yapılmaktadır.
- ✘ Yine Vergi Usul Kanunu'nun 3' üncü maddesinde yer alan ***“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”*** hükmü vergi incelemelerinde ve randıman analizlerinde hukuki dayanak olarak kullanılmaktadır.

# YASAL DÜZENLEMELER



- ✘ Teknik icaplara göre, işletmede üretime sevk edilen belirli miktar hammaddeden üretilmesi gereken mamul miktarı hesaplandığında, kayıtlara göre bu miktardan daha az veya çok üretim miktarı bulunduğu, işletmenin bu farklılık nedeniyle bulunacak matrah farkını kabul etmesi veya haklı gerekçelerle bu farklılığın nedenini ispat etmesi gerekir.
- ✘ Randıman incelemesi yapılırken, Vergi Usul Kanunu'nun **değerlemeye** ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü, **incelemeler işletmelerin vergilendirme dönemleri esas alınarak yapıldığından, her vergilendirme döneminin randıman hesaplamalarının ayrı ayrı yapılması, dönem başı ve dönem sonu emtia miktarlarının, fire ve zayi olan mal miktarlarının bilinmesi gerekir.** Ayrıca incelenen vergi türüne ilişkin olarak ilgili vergi kanunu hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir

- ✘ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Asgari Randıman Oranları ve Birim Satış Bedelleri" başlıklı 56' ncı maddesinde;  
*"1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı; imal ve inşa işlerinde, hammadde, yardımcı madde, enerji, işçilik ve benzeri ölçüleri esas alarak belli iş ve sanat kolları itibariyle asgarî randıman oranları tespit etmeye, alım-satım ve hizmet işlerinde ise asgarî birim satış bedellerini belirlemeye yetkilidir.*
- ✘ *2. Mükelleflerin Katma Değer Vergisi, bu oranlara ve birim satış bedellerine göre hesaplanacak Katma Değer Vergisinden aşağı olamaz."* hükmü yer almaktadır.
- ✘ Ancak Maliye Bakanlığı kanundaki bu yetkisini bugüne kadar kullanmamış ve bu konuda herhangi bir düzenleme yapmamıştır. Bu nedenle söz konusu madde yürürlüğünden bugüne kadar uygulama alanı bulamamıştır.

# VERGİ İNCELEMELERİNDE RANDIMAN ANALİZİNİN KULLANIMI

- ✘ İncelenecek mükelleflerin seçiminde çeşitli kriterler kullanılmaktadır. Yapılan risk analizleri sonucunda, riskli bulunan mükellefler ve sektörler incelemeye sevk edilebilmektedir. Ayrıca ihbar, şikayet, yoklamalar ve denetimler sonucunda tespit edilen hususlar, inceleme gerektiren iade talepleri, sahte belge kullanma, düzenleme vb. nedenlerle mükellefler vergi incelemesine tabi tutulabilmektedir. İncelemeye sevk edilen bir mükellefin incelenmesi sırasında, randıman analizinin uygulanıp, uygulanmayacağı inceleme gerekçesine bağlı olarak değişebilmektedir.
- ✘ Vergi incelemeleri, yapılan incelemenin kapsamı açısından **tam veya sınırlı** olmak iki şekilde yapılmaktadır.

Mükellef mal veya hizmet üretimi faaliyeti ile uğraşıyorsa ve tam vergi incelemesine tabi tutuluyor ise genellikle işletmenin randıman analizinin de yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Ancak işletmede herhangi bir üretim yoksa ve sadece emtia alım-satımı ile uğraşıyor ise bu durumda randıman analizi yapılamayacaktır.



# VERGİ İNCELEMELERİNDE RANDIMAN ANALİZİNİN KULLANIMI

- ✘ Sadece mal üretimi yapan işletmelerin yanında sadece hizmet üretimi yapan işletmelerde de randıman analizi yapılabilir (Soğuk hava deposu işletmeciliği, nakliye hizmeti yapan işletmeler, fason işçilik hizmetleri vb.).
- ✘ İncelemenin kapsamının sınırlı olması durumunda da inceleme gerekçesine göre randıman analizine ihtiyaç duyulabilir.
- ✘ Sahte belge kullanma incelemelerinde de kullanılan sahte belge ile alınan mal veya hizmetin üretimle direkt ilişkili olması durumunda da randıman analizi yapmak gerekebilir.
- ✘ İade incelemelerinde de talep edilen iadenin özelliğine göre, mükellefin üretime ilişkin işlemleri randıman analizine tabi tutularak, iadenin yapılıp, yapılmayacağına karar verilebilir.



# VERGİ İNCELEMELERİNDE RANDIMAN ANALİZİNİN KULLANIMI

- ✘ Randıman analizinde, genellikle hareket noktası üretime sevk edilen hammadde miktarından hareketle, üretilmesi gereken mamul miktarının hesaplanmasıdır. Ancak üretimin özelliğine göre üretimde kullanılan yardımcı maddeler, enerji, işçilik vb. veriler de hesaplamalarda kullanılır. Üretimi etkileyen tüm verilerin randıman hesaplamasında dikkate alınması, en doğru sonucu bulmaya imkan verir.
- ✘ İncelemenin özelliğine göre, mamul miktarından hareketle, hammadde miktarına ve diğer maliyet kalemlerine ulaşılabilir.



# RANDIMAN ANALİZİ - SAHTE BELGE DÜZENLEME

- ✘ Randıman analizi ile belgelerin sahte olduğu şüphesi ortaya çıkar, araştırma yapılır ve sonucunda kesin yargıya varılabilir.
- ✘ Çünkü işletmeler nasıl ki randıman oranlarını olduğundan az göstermeye çalışıyorlar ise bazen de olduğundan fazla göstermeye çalışmaktadırlar.
- ✘ Örneğin: Hayali ihracat yapan bir işletme, gerçekte ihracat yapmadığı halde, KDV iadesi almak, teşvik almak vb. nedenlerle ihracat yapmış gibi fatura, gümrük çıkış beyannamesi vb. belgeler düzenlemekte ve işlemler yapmaktadır (Komisyon karşılığı sahte fatura düzenleme, destekleme ödemelerinden faydalanma, müşterilerinin gerçeğinden yüksek tutarlı fatura taleplerini karşılama vb.).
- ✘ Gerçek satışının üzerinde mal ve hizmet faturası düzenleyen firmanın hasılat tutarı yükseleceğinden, bu işletmeler yine sahte faturalarla veya muhasebe hileleri ile maliyetlerini yükseltmekte ve kar oranlarını dengeleyemeye çalışmaktadır.



# RANDIMAN ANALİZİ - SAHTE BELGE DÜZENLEME

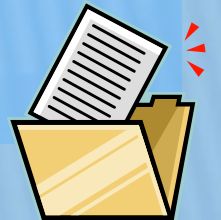
- ✘ Bazı işletmeler kapasitelerinin çok üzerinde, gerçekte üretip satmadıkları ürünleri satmış gibi faturalar düzenlemektedirler. Bu işletmelerin bu ürünleri gerçekte üretmedikleri ve satmadıkları diğer tespitlerin yanında, randıman incelemesi ile ortaya çıkartılmaktadır. Veya randıman incelemesi diğer tespitleri destekleyici mahiyette kullanılabilir.
- ✘ Aksi takdirde yargı organları tam inceleme yapılmadığı, gerekli araştırma ve tespitlerin yapılmadığı, işletmenin faaliyetinin tam olarak ortaya konulmadığı, işletmenin bu ürünleri üretip satmadığının açık delillerle ortaya konulmadığı gibi gerekçelerle tarhiyatları kaldırmaktadır.



# RANDIMAN ANALİZİ - SAHTE BELGE KULLANMA

- ✘ Sahte belge kullanımına ilişkin incelemelerde, sahte belge ile alındığı iddia edilen mal veya hizmetin üretimle direkt ilişkisi olması durumunda da randıman analizi yapmak gerekebilir. Sahte belgeler ile satın alındığı iddia edilen mal veya hizmetin gerçekten alınıp-alınmadığı, üretimde kullanılıp-kullanılmadığı, diğer tespitlerin yanında randıman analizi ile ortaya çıkartılabilir. Sahte belgeler ile alındığı ve üretimde kullanıldığı iddia edilen mal ve hizmet miktarının, randıman analizi sonucunda hesaplanan ve üretimde kullanılması gereken mal veya hizmet miktarından çok daha yüksek olması durumunda, sahte belgeler ile alındığı belirtilen mal veya hizmetin gerçekte alınmadığı, maliyetleri yükseltmek ve KDV indiriminden faydalanmak için sahte belgelerin kullanıldığı tespit edilebilir.

✘





- ✘ 3568 Sayılı Kanun'un 12'nci maddesine dayanılarak çıkartılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin“Denetim Teknikleri” başlıklı 15'inci maddesinin (f) bendinde randıman analizini de kapsayan analitik inceleme tekniği tanımlanmıştır. Yönetmelikte analitik inceleme;“*İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak **randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı v.b. bakımlardan**; önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

# YMM RAPORLARINDA RANDIMAN ANALİZİ



- ✘ YMM' ler yapmış oldukları tam tasdik işlemlerinde, işletmelerin randıman analizlerini de yapmaktadırlar. Ayrıca diğer faaliyetleri çerçevesinde gerekli durumlarda da randıman analizini kullanmaktadırlar.
- ✘ Randıman analizi YMM'ler tarafından KDV iade raporlarının hazırlanması aşamasında da kullanılmaktadır. 1 Sıra No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde, “Yeminli mali müşavirin yapmış olduğu incelemenin amacı iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle, yeminli mali müşavir, gerçek durumu tespit etmek için, her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır.” denilmiş ve bu yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için; **“İmalatçılarda, malın miktarı yönünden, kapasite raporu ve harcanan enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, üretim kapasitesi ile üretim, analitik inceleme yöntemleriyle karşılaştırılacaktır.”** hükmüne yer verilmiştir.
- ✘ Ayrıca YMM' ler tarafından yapılan dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri tecil terkin işlemlerinde, ÖTV iade ve tecil terkin işlemleri gibi birçok denetim, tasdik ve rapor faaliyetlerinde randıman analizi uygulanmaktadır.

# **RANDIMAN ANALİZLERİNDE KULLANILACAK**

**BİLGİ, BELGE, KARAR VE YÖNTEMLER**

# YASAL DEFTER VE BELGELER

- ✘ Vergi incelemeleri sırasında mükelleflerden yasal olarak tutmak zorunda oldukları defterlerin ibrazı istenmekte ve bu defterler ve belgeler üzerinden incelemeler yapılmaktadır.
- ✘ Vergi Usul Kanunu'nda imalat faaliyeti ile uğraşan mükelleflerin, mükellefiyet esasına göre tutması gereken defterlerin yanında ayrıca tutması gereken defterler belirtilmiştir.

- ✘ 1- İmalat Defteri
- ✘ 2- Kombine İmalat Defteri
- ✘ 3- Bitim İşleri Defteri



- ✘ VUK' nun "Sınai Müesseselerde Kayıt Serbestliği" başlıklı 203. maddesinde; defterlerin tutulmasına ilişkin esaslar belirlenmiş ve
- ✘ İmalat defterine kaydolunan bilgileri ihtiva edecek şekilde sınai muhasebe tutanların ise Maliye Bakanlığından izin almak şartı ile ayrıca imalat defteri tutmayabilecekleri maddede düzenlenmiştir.

# YASAL DEFTER VE BELGELER



- ✘ 246 Seri no'lu VUK Genel Tebliğinde; *“Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun 203 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, “İmalat defterine kaydolunan malumatı ihtiva edecek şekilde sınai muhasebe tutanlar, Maliye Bakanlığında müsaade almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmazlar” hükmü yer almaktadır.*
- ✘ *Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, muhasebe işlemlerini sözü edilen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalat defteri tutma mecburiyetleri, 1.1.1996 tarihinden itibaren kaldırılmış olup, bu hususta izin almak üzere Bakanlığımıza başvurulmasına gerek bulunmamaktadır.”* şeklinde düzenleme yapılarak, muhasebe işlemlerini 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin Maliye Bakanlığı'ndan izin almaksızın, imalat defteri tutma mecburiyetleri kaldırılmıştır.
- ✘ Belirtilen düzenlemeler ile imalat defteri, kombine imalat defteri ve bitim işleri defterinin tutulma mecburiyetinin kaldırılmasından sonra söz konusu defterleri tutan mükellef sayısı yok denecek kadar azdır.

# YASAL DEFTER VE BELGELER



- ✘ Muhasebe işlemlerini, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin birçoğunun defter kayıtlarında ise imalat faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde izlenmesi mümkün olmamaktadır.
- ✘ Çünkü defterlere yapılan kayıtlar genellikle tutar bazında izlenmekte, miktar bilgilerine yer verilmemekte ve imalat aşamaları yeterince ayrıntılı ve açıklayıcı şekilde tutulmamaktadır.
- ✘ Bu nedenle incelemelerde randıman analizi uygulamasının yapılabilmesi için imalata ilişkin bilgilerin diğer belgelerden ve mükelleften ek bilgi istenmesi yoluyla temin edilmesi yoluna gidilmektedir.
- ✘ Bu durum da randıman incelemesinin zor ve zaman alıcı bir inceleme yöntemine dönüşmesine sebep olmaktadır.
- ✘ Bunun yanında maliyet muhasebesini sağlıklı bir şekilde uygulayan, üretim faaliyetlerini yasal defterlerine olabildiğince ayrıntılı olarak yansıtan işletmelerde bu sorunla karşılaşılmamakta, daha kısa sürede ve kolay bir şekilde randıman hesaplamaları yapılarak inceleme tamamlanmaktadır.

# KAPASİTE RAPORLARI

- ✘ Sanayi kuruluşu niteliğindeki işletmelerin üretim konularını ve yıllık üretim kapasitelerini, teknolojilerini, makine parkını, kullandıkları hammaddeleri, sermaye ve istihdam bilgilerini ve benzeri konuları içeren, kapasite raporları, randıman analizlerinde faydalanılan başlıca belgelerdendir.
- ✘ Kapasite raporları sanayi ve ticaret odaları tarafından hazırlanmakta ve T.O.B.B. tarafından onaylanmaktadır.
- ✘ Randıman analizi yapılırken kapasite raporlarında yer alan bilgilerden faydalanılmaktadır. Ancak işletmelerin fiili üretim durumları her zaman kapasite raporlarında belirtilen yöntem, miktar ve hesaplamalara uymamaktadır. Bu konuda işletme sahiplerinin açıklamaları ve diğer bilgiler birlikte değerlendirilmelidir. Çoğu zaman kapasite raporlarında yer alan bilgiler, randıman analizi hesaplamalarının yapılmasında yeterli bilgiyi ihtiva etmemektedir. Bu nedenle kapasite raporları daha ayrıntılı ve vergi incelemelerinde kullanılabilecek formatta hazırlanmalıdır.



# KAPASİTE RAPORLARI

- ✘ Buradaki önerimiz kapasite raporlarının üretimin tüm safhalarını çok ayrıntılı olarak tanımlayan ve randıman analizi sırasında kullanılacak şekilde hazırlanmasıdır.
- ✘ Randıman analizi yapılırken ise işletmenin kapasite raporlarında belirtilenden çok daha farklı özellikler taşıyan ve miktar dengesini etkileyen ürünler ürettiği ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak bir inceleme elemanı işletmenin kapasite raporlarını dikkate alarak işletmenin ürettiği ürünlerin tüm üretim safhalarını ve ürün çeşitlerini, bunların fire oranlarını ve çıktı sonuçlarına ilişkin bilgilere ulaşabilmelidir. (Örnek: Pamuktan iplik üretimi)



# DENEME ÜRETİMİ

- ✘ Vergi incelemeleri sırasında ihtiyaç duyulması ve teknik olarak mümkün olması halinde işletmede deneme üretimi yaptırılabilir.
- ✘ Ancak deneme üretimi yaptırılabilmesi için üretilen mamulün standart bir ürün olması, kısa sürede üretilebilmesi gibi şartların mevcut olması gerekir.
- ✘ Üretim sürecinin uzun bir zamana yayıldığı, çok karmaşık olduğu ve üretimin standart olmadığı işletmelerde deneme üretimi yapılması mümkün olmamaktadır.
- ✘ Deneme üretimi ile fiili olarak işletmenin, ne kadar hammaddeden, ne kadarlık enerji, işçilik ve yardımcı madde kullanarak, ne kadarlık ürün elde ettiği tespit edilmiş olur.
- ✘ Deneme üretimi sonucu elde edilen bilgiler, diğer bilgilerle birlikte değerlendirilerek randıman analizi hesaplamalarında kullanılır.

# YARGI KARARLARI

- ✘ İşletmelerin üretim, stok, fire vb. konularla ilgili olarak yaşadıkları uyuşmazlıklar nedeniyle yargı organları tarafından verilmiş olan kararlar da randıman analizlerinde veri olarak dikkate alınabilir.
- ✘ İşletmeler, sadece vergisel yönden değil müşteri, satıcı, meslek kuruluşları ve diğer kişilerle olan münasebetlerinde yaşadıkları hukuki uyuşmazlıklarla ilgili yargı organlarına başvurabilmektedir.
- ✘ Yargı organları tarafından verilmiş olan kararlar, randıman analizinde yapılacak olan hesaplamalar ve hukuki değerlendirmelerde referans olarak alınmaktadır.
- ✘ Randıman, verimlilik, stok, fire ve zayıt gibi konularda yargı organlarınca verilmiş olan kararlara, tarhiyatın dayanağı olarak inceleme raporlarında yer verilmektedir.



# FİRE ORANLARI



- ✘ Fire oranları vergisel işlemlerde en çok tartışma yaşanan ve sorunlara yol açan konuların başında gelmektedir. Randıman incelemelerinde de mutlaka dikkate alınması gereken ve incelemenin en hassasiyet taşıyan konularından birisidir.
- ✘ Fireler üretim aşamasında ortaya çıkabileceği gibi, hammaddenin ilk alınışından itibaren, taşıma, stoklama, satış aşamalarında da oluşabilir. Dolayısıyla firenin hangi aşamada, ne kadar oluştuğu önem arz etmektedir. Randıman hesaplamalarında firenin hangi aşamada, hangi oranda oluştuğunun tespit edilerek dikkate alınması gerekmektedir.
- ✘ Fire oranları konusunda sanayi odaları, ticaret odaları, ilgili mesleki teşekküller, üniversiteler ve bilimsel kuruluşlar tarafından tespit ve raporlar verilmektedir. Belirlenen oranlar genellikle farklı olmakta ve belirli bir marj aralığı belirtilmektedir. Bu durum belirli haklılık payı taşımaktadır. Çünkü fire oranı belirlenen ürün ve işlem bölgesel, mevsimsel ve ürün kalitesine göre ve çeşidine göre farklılık gösterebilmektedir.
- ✘ Bu durumda randıman analizi yapılırken hangi fire oranı dikkate alınacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. İnceleme elemanı olabildiğince farklı kaynaktan fire oranları konusundaki bilgileri almalı ve işletmenin üretim teknolojisini, üretim süreçlerini ve kullandığı hammadde ve yardımcı maddelerin özellikleri ile birlikte değerlendirerek en doğru sonuca ulaşmalıdır.

# STOKLAR



- ✘ Randıman analizi sırasında mutlaka değerlendirilmesi gereken bilgilerden birisi de stoklardır. İncelemeler faaliyet dönemleri dikkate alınarak yapıldığından, incelenen dönemin başındaki ve sonundaki hammadde, yardımcı madde ve mamul bilgilerinin sağlıklı bir şekilde bilinmesine ihtiyaç vardır. Ayrıca stokların dönem başı ve dönem sonu değerleme bilgileri de vergi matrahının hesaplanması aşamasında önem arz etmektedir.
- ✘ İşletmelerin dönem başı ve dönem sonu stok bilgileri genellikle envanter defterlerinde yer alan bilgilerden tespit edilmektedir. Ancak uygulamada genellikle envanter defterlerinin kanunda belirtilen şekilde ve sağlıklı bir şekilde tutulmadığı, gerekli ayrıntılara yer verilmediğı, çoğu zaman fiili olarak envanter yapılmadan bilgilerin kaydi olarak kayıtlara geçirildiğı görülmektedir.
- ✘ Oysaki randıman analizi sonucunda tam doğru sonuçlara ulaşabilmek için ilgili döneme ilişkin stok bilgilerinin de tam doğru olarak bilinmesi gerekmektedir.
- ✘ Gerek görülmesi halinde inceleme elemanı tarafından işletmede fiili envanter yapılarak, stokların fiili durumu tespit edilebilir. Daha önce yapılmış olan fiili envanter tutanakları da stokların fiili durumunu gösterdiğinden, incelemede değerlendirilir.

# STOKLAR

- ✘ Randıman hesaplamalarında ilk önce işletmenin üretimi ilgilendiren ilk madde ve malzeme, yardımcı madde ve işletme malzemesinin, dönem başı ve dönem sonu miktarları ile dönem içi alış ve satış miktarları defter kayıtlarından ve belgelerden tespit edilir.
- ✘ Randıman oranları ve fire miktarları da dikkate alınarak, bu bilgilerden hareketle dönem içinde üretilmesi gereken mamul miktarı hesaplanır. Dönem içinde üretilmesi gereken mamul miktarı dönem içi satış ve dönem sonu stok bilgileri ile karşılaştırılarak, işletmenin miktar dengesinin doğruluğu kontrol edilir.
- ✘ Karşılaştırma sonucunda fark bulunması durumunda, belgesiz satış miktarı veya fazladan kayıtlara alınan gider veya maliyet unsurları tespit edilir.



# BANKA HESAPLARI VE DİĞER BİLGİLER



- ✘ Vergi incelemeleri sırasında ihtiyaç duyulması halinde mükelleflerin banka hesap bilgileri istenmekte ve bu bilgiler yasal kayıtlar ile karşılaştırılmaktadır.
  - ✘ Birçok işletmenin kayıt dışı hasılat ve ödemelerini banka hesapları üzerinde yaptığı görülmektedir.
  - ✘ Banka hesaplarında kayıt dışı hasılatların tespit edilmesi halinde bu hasılat miktarının ne kadarının kazanç olduğu ve vergi matrahına dahil olması gerektiği konusunda randıman analizine başvurulmaktadır.
  - ✘ Randıman analizlerinde, mükellefler hakkında yaygın ve yoğun denetimlerde, yoklamalarda, diğer mükellefler nezdinde yapılan tespitlerde değerlendirilmektedir.
  - ✘ İşletmelerin üretim faaliyetinde kullandığı makine ve ekipmanların kullanım kılavuzları,
  - ✘ işletmenin üretim faaliyeti konusundaki üniversiteler ve bilimsel kurumlar tarafından yayınlanmış olan raporlar,
  - ✘ bilimsel dergilerde yer alan makale ve eserler
- randıman analizi hesaplamalarında dikkate alınıp, değerlendirilebilir.
- ✘ Randıman analizi hesaplamalarının doğru sonucu vermesi için faydalanılabilecek tüm belge, bilgi ve kaynakların incelemede dikkate alınması, en doğru sonuca ulaşmayı sağlayacaktır.

# RANDIMAN İNCELEMELERİNDE UYUŞMAZLIKLAR

“Uyuşmazlık konusu olayda tarhiyata dayanarak alınan inceleme raporunda, resen tarh nedeni olarak yalnızca randıman esasına göre yapılan hesaplamalar sonucunda kayıt dışı satış hasılatı bulunduğu bu durumun defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığına kanıtı olduğu kabul edilmek suretiyle resen vergileme yapılmıştır. Ancak **başkaca açık ve inandırıcı bir tesbit ve hukuken geçerli deliller ortaya konulmadan, salt randıman esasına göre fark bulunduğunu kabul etmek, yasanın aradığı anlamda bir resen tarh olarak kabul edilemez.** Çünkü bu yöntemle inceleme yapılması, **maddi olmaktan ziyade tahmin ve kanaat unsurlarının ağırlıkta olduğu sonuçları doğurur** ki bunun ise defter ve belgelerin açık olarak ihticaca salih olmadığını gösterdiğini söylemek mümkün değildir. Bu itibarla salt randıman incelemesi sonucu bulunan fark matrah üzerinden resen vergi tarhi yoluna gidilmesinde yasal isabet görülmemiştir.

(Danıştay 4. Dairesi 22.01.1992 Tarih E, No: 1989/912, K.No: 1992/162 sayılı kararı)



# RANDIMAN ANALİZİ YÖNTEMİ İLE YAPILACAK İNCELEMELERİN VERGİ GAYRETİNE MUHTEMEL KATKISI





# Randıman Analizi Yönteminin Vergi İncelemelerinde Daha Etkin Kullanımı İçin Öneriler

- ✘ Randıman analizinin vergi incelemelerinde uygulanması konusunda bazı zorluklar bulunmaktadır.
- ✘ Randımana analizi yapılabilmesi için işletmenin üretim faaliyetinin, üretim sürecindeki mal hareketlerinin ayrıntılı şekilde bilinmesine ihtiyaç vardır. Bu çalışmanın 2.3.1. bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, imalat defteri tutmayan işletmelerin muhasebe kayıtlarını randıman analizlerini kolaylaştıracak şekilde tutmaları için düzenleme yapılması uygun olacaktır.
- ✘ Fire oranları konusundaki karmaşıklığın giderilmesi ve incelemelerde daha net verilerin kullanılabilmesi için ilgi kuruluşlar tarafından birlikte, daha ayrıntılı ve teknik araştırma ve tespitler yapılarak, fire ve randıman oranları tespit edilmesi ve kullanıcıların istifadesine sunulması faydalı olacaktır.



# Randıman Analizi Yönteminin Vergi İncelemelerinde Daha Etkin Kullanımı İçin Öneriler

- ✘ Düzenlenen kapasite raporları randıman analizlerinde kullanılacak şekilde daha ayrıntılı ve kapsamlı şekilde düzenlenmesi, bu raporlardan daha fazla yararlanılmasını sağlayacaktır.
- ✘ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 56' ncı maddesinde düzenlenen asgari randıman oranları belirlenmesine ilişkin düzenlemeye işlerlik kazandırılarak, bazı sektörler için asgari randıman oranları belirlenebilir.



# Randıman Analizi Yönteminin Vergi İncelemelerinde Daha Etkin Kullanımı İçin Öneriler

- ✘ Amerikan Gelir İdaresi IRS tarafından İşkolu Uzmanlaşma Programı (Industry Specialization Program) uygulanmaktadır.
- ✘ IRS endüstri gruplarını tanımlamak için merkezi koordinasyon uzmanlığı gerektiren bir program geliştirmiştir.
- ✘ Programın kapsamına giren iş kolları önemli ve karmaşık vergi konularına sahip olan endüstrilerden seçilmiştir.
- ✘ Bir iş kolu uzmanlaşma programı için tanımlanınca, inceleme ve ana tavsiye fonksiyonlarından bir ekip oluşturulmaktadır.
- ✘ IRS tarafından Piyasa Ayrımı Uzmanlaşma Programı MSSP-Market Segment Specialization Programı kapsamında rehberler oluşturmaktadır.
- ✘ Hazırlanan endüstri rehberi genel olarak, endüstriye ve ona has özellikleri, ayrıntılı defter tutma ve muhasebe kayıt sistemini, sektöre özgü kavramları içeren bir sözlük ve sektörde gelir elde etmeye ilişkin kuralları ve prosedürleri tanımlamaktadır.
- ✘ Endüstriler ve işkolları için bu şekilde ekipler ve uzmanlaşma programları oluşturulması, rehberler hazırlanması, sektörlerle yönelik vergilendirme ve inceleme işlemlerinde kolaylık sağlayacak ve başarıyı artıracaktır.

# Randıman Analizi Yönteminin Daha Etkin Kullanılması Durumunda Vergi Gayretine Etkileri

- ✘ Vergi gayreti ise “Belli bir dönemde tahmin edilen vergi kapasitesi ile toplanan vergi hasılatı arasındaki oran” olarak tanımlanmaktadır.
- ✘ Vergi hasılatı tutarı vergi kapasitesine yaklaştığı oranda, vergi toplamada başarı oranı yükselmektedir.
- ✘ Vergi incelemelerinde diğer inceleme teknikleri yanında randıman analizi uygulamalarına daha sık yer verilmesinin, mükelleflerin beyan etmeleri gereken vergi matrahlarını daha doğru olarak tespit edilmesine yardımcı olacağı, incelemelerden beklenen faydanın sağlanmasına katkıda bulunacağı düşünülmektedir.



# TÜRKİYEDE VERGİ GAYRETİ

YILLAR İTİBARIYLA TOPLAM VERGİ TAHSİLATI / TOPLAM VERGİ TAHAKKUKU	
1970	88,5
1975	89,2
1980	82,5
<b>1982</b>	<b>79,0</b>
1985	84,9
1990	85,9
1995	85,6
2000	90,5
<b>2004</b>	<b>93,0</b>
2005	92,0
2010	86,2
2011	85,6
2012	86,4
2013	86,8

# Randıman Analizi Yönteminin Daha Etkin Kullanılması Durumunda Vergi Gayretine Etkileri

- ✘ Kayıt dışılığın yüksek olduğu ekonomilerde, para hareketleri ile birlikte mal hareketlerinin de çok iyi izlenmesi gerekmektedir.
- ✘ Ekonomide üretilen bir malın ilk üretim aşamasından sonra kayıt dışı olarak piyasada satılması, sonraki aşamalarda da işlemlerin kayıt dışı olarak devam etmesine neden olmaktadır.
- ✘ Oysa üretilen bir malın ilk piyasaya arz edildiği aşamada kayıt dışılık önlenirse, sonraki aşamalarda kayıt dışı işlemler çok daha az olacaktır.
- ✘ Randıman analizi yoluyla yapılan vergi incelemeleri, işletmelerin kayıt dışı mal arzını azaltacak ve caydırıcı etki yapacaktır.
- ✘ Randıman analizinin incelemelerde daha etkin kullanılmasının vergi kayıp ve kaçığının azalmasına ve vergi gayretinin yükselmesine olumlu katkı yapacağı düşünülmektedir.



# SONUÇ



- ✘ Kayıt dışının yaygın olduğu ülkelerde de malların ilk piyasaya arzı sırasında kayıt dışı olarak arzı, sonraki safhalarda da kayıt dışılığın devam etmesine neden olmaktadır. Bu nedenle üretim işletmelerinin üretim ve satış miktarlarının tam olarak kavranması sonraki safhalardaki kayıt dışılığı da azaltacaktır.
  - ✘ İşletmelerin kayıtlarını randıman hesaplamalarına imkan verecek şekilde tutmalarının sağlanması,
  - ✘ randıman ve fire oranlarının mesleki ve resmi kurumlarca oluşturulacak komisyonlar tarafından gerçeğe en yakın şekilde belirlenmesi ve incelenen sektörlerin tümünün bağlayıcılığı olan tek bir yerden fire oranı alıp kullanması,
  - ✘ sektörlerin vergilendirilmesine ilişkin rehberler oluşturulması, inceleme elemanlarının belirli sektörlerle ilişkin incelemelerde uzmanlaşmasının sağlanması
- randıman analizi yönteminin uygulanmasını kolaylaştıracak ve verimliliği artıracaktır.



# SONUÇ



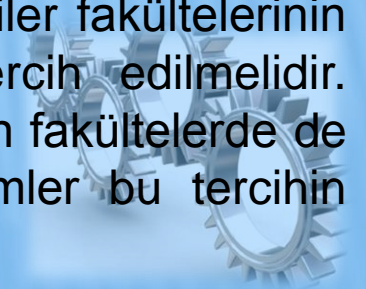
- ✘ Maliye Bakanlığı'nın mevcut KDVK.'nundaki yetkisini kullanması önerilebilir. Bakanlığın, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Asgari Randıman Oranları ve Birim Satış Bedelleri" başlıklı 56' ncı maddesinde ki yetkisini kullanarak fire oranlarını daha gerçeğçi ve bağlayıcı tespit edebilecek ihtisas komisyonlarını kurabileceğinin önünün açık olduğu bariz olarak ortaya çıkmaktadır.
- ✘ Vergi incelemelerinde randıman analizi yönteminin daha sık ve etkin şekilde kullanımı, üretim işletmelerinin vergi matrahlarının tam olarak kavranmasına imkan verecek ve kayıt dışılığı azaltıp vergi kapasitesini artırarak vergi gayretine olumlu katkı yapacaktır.



# SONUÇ



- ✘ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 12/c ve 15/c maddeleri gereğince Vergi Müfettiş Yardımcılığı sınavına ve Vergi Müfettişliği mesleğine Mühendislik Programları ile Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri/Fen ve Teknoloji bölümlerinden mezun olanlar da girebilmektedir.
- ✘ Vergi incelemesi sırasında işletmelerin gerek randıman analizlerinin yapılması gerekse üretim süreçleri ile ilgili vergisel olayların değerlendirilmesinde, bu bölümlerden mezun olarak mesleğe giren Vergi Müfettişlerinin verimli çalışmalar yapmaları mümkündür. (Sektörel vergi incelemelerinde ve randıman analizini gerektiren incelemelerde teknik kökenli müfettişlerin bu meyanda ilave katkısının olabileceği düşünülmektedir.)
- ✘ Fakat bu noktada şu da ifade edilmelidir ki; vergi müfettişliği mesleğine öncelikle, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile siyasal bilgiler fakültelerinin ilgili bölümlerinden mezun olan öğrenciler öncelikle tercih edilmelidir. Vergileme olayının nev'i şahsına münhasır özelliği ve anılan fakültelerde de vergi-muhasebe-hukuk-işletme-iktisat ağırlıklı yoğun eğitimler bu tercihin ana sebebidir.



# SONUÇ



- ✘ Ayrıca Vergi Denetim Kurulu bünyesinde Vergi Müfettişi ünvanında olmasa bile, değişik sektörlerle yönelik incelemelerde uzmanlıklarından yararlanılmak üzere teknik personel çalıştırılabilir.
- ✘ Örneğin tekstil sektörüne yönelik incelemelerde uzmanlıklarından faydalanılmak üzere gelir uzmanı kadrosunda veya mühendis kadrosunda çalıştırılmak üzere Tekstil Mühendisleri alınabilir.
- ✘ Söz konusu teknik elemanların uzmanlıklarından merkezde sektörel vergi kılavuzları hazırlanması, yasal düzenlemeler yapılması, risk analizi merkezinde riskli mükelleflerin belirlenmesi, risk alanlarının belirlenmesi gibi konularda faydalanılabileceği gibi, bunlar bizzat bu sektörlerin yoğunlaştığı bölge ve illerde vergi inceleme elemanları ile birlikte çalışarak bizzat inceleme faaliyetlerinde de uzmanlıklarından yararlanılabilir.
- ✘ Son olarak ifade edilmelidir ki, vergi uyuşmazlıklarına bakan vergi hakimlerinin, nevi şahsına münhasır bir alan olan vergilemeye dair teknik alanlarla ilgili ihtisas eğitimlerine tabi Tutulması yargı kararlarının sağlığı açısından da önem arz etmektedir.

**SAYGILARIMLA..**

