

T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Yüksek Lisans Tezi

<b>EDA ÖZDEREN</b>	<b>TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM BİRİMLERİNDEN BİRİ OLAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR UYGULAMALARININ VERGİ KAYIP VE KAÇAKLIĞI ÜZERİNE ETKİSİ</b>	<b>GAZİANTEP 2014</b>
------------------------	---	---------------------------

T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM BİRİMLERİNDEN BİRİ OLAN YEMİNLİ MALİ  
MÜŞAVİR UYGULAMALARININ VERGİ KAYIP VE KAÇAKLIĞI ÜZERİNE ETKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

Eda ÖZDEREN

Gaziantep,2014

T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM BİRİMLERİNDEN BİRİ OLAN YEMİNLİ MALİ  
MÜŞAVİR UYGULAMALARININ VERGİ KAYIP VE KAÇAKLIĞI ÜZERİNE ETKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

Eda ÖZDEREN  
Danışman: Yrd. Doç. Dr. Metin AYCIL

Gaziantep,2014



T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
YÜKSEKLİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı-soyadı	EDA ÖZDEREN
Numarası	122204281
Anabilim/ Bilim Dalı (Fakültesi)	İŞLETME (MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM)

Sınavın

Tarihi	25/09/2014 Perşembe günü
Süresi	1 saat 15 dk
Yeri	HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ SÜREKLİ EĞİTİM MERKEZİ Mecidiyeköy/İSTANBUL

Karar

Özbiirliği	Özyokluğu	Kabul	Düzeltilme	Red
X		X		

Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca Yapılan Tez Savunma Sınavı Jürisiz tarafından gerçekleştirilmiş ve adayın durumu bu tutanakla tespit edilmiştir.

25.09.2014  
Yrd. Doç. Dr. Metin AYÇIL  
Jüri Başkanı

Yrd. Doç. Dr. Mustafa İME  
Öye

Yrd. Doç. Dr. Naim DENİZ  
Öye

### **Tez Etik ve Bildirim Sayfası**

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’deki Bağımsız Denetim Birimlerinden Biri Olan Yeminli Mali Müşavir Uygulamalarının Vergi Kayıp ve Kaçaklığı Üzerine Etkisi” başlıklı çalışmanın tarafımca, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım.

25/09/2014

Eda ÖZDEREN



## Özet

Vergi, kamu hizmetlerinin eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi için idare açısından en önemli gelir kaynağıdır. Vergilerin toplanmasında ve denetiminde etkin bir mekanizmanın kurulması vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki en önemli araçtır. Bu işlemin gerçekleştirilebilmesi için vergi denetimi konusuna verilen ağırlık büyük önem arz etmektedir. İdarenin denetim elemanları vergi beyan edildikten sonra devreye girmekte, bağımsız denetim birimi olan yeminli mali müşavirlik ise beyan öncesi tasdik görevi ile vergi denetiminde rol oynamaktadır. Bu iki denetimin uyumlu bir şekilde yapılması ve mükelleflerin vergi bilinç düzeylerinin artırılması vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde son derece önemli konulardır.

Bu çalışmada genel olarak vergi denetimi, vergi kayıp kaçakları ve yeminli mali müşavirler kurumunun yapısı ile yeminli mali müşavirlerin vergi denetimi içerisindeki yeri ve rolü konuları açıklanmaya çalışılmıştır. Yeminli mali müşavirlerin eğitim durumlarına ve cinsiyetlerine göre dağılımı verilmiş, sayıları bakımından vergi denetimi içerisindeki yerleri, görevleri ve sorumlulukları ile cezaları üzerinde durulmuştur. Yeminli mali müşavirlerin vergi denetimindeki etkinlik derecelerinin nasıl artırılacağına ilişkin önerilerde bulunulmuş. Elde edilen sonuçların vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede ilgili mercilere düşen görevlerde yol gösterici olması beklenmektedir.

**Anahtar Kelimeler: Vergi Kaybı, Denetim, Yeminli Mali Müşavirlik.**

## **Abstract**

The tax, for be fulfilled of public services in a way that managed to complete the most important source of income. In the collection of taxes and the establishment of an effective mechanism to control tax avoidance and evasion is the most important tool in the prevention of. In order to perform this transaction tax audit issues of great importance to the less weight is given. Management control elements into play after tax declaration, the independent certified public accountant with audit attestation task before the declaration plays a role in the tax audit. This is done in a manner consistent with both the control and increasing awareness of taxpayers in the prevention of tax avoidance and evasion are extremely important issues.

In this study, the overall tax audit, tax leakage losses and a certified public accountant certified public accountant with the structure of the institution of the place and role within the tax audit issues were explained. Certified public accountant in accordance with the educational status and gender distribution, given its place in terms of the number of tax audits, tasks and responsibility, and penalties are emphasized. In the event of a tax audit by a certified public accountant degree has been advising on how to improve. The results obtained in the prevention of tax avoidance and evasion of duties to the relevant authorities is expected to be the guiding.

**Key Words: Tax Loss, Audit, Chartered Accountancy.**

## **TEŐEKKÜR**

Bu tez alıőmasının planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle alıőmamı bilimsel temeller ışığında őekillendiren sayın hocam Yrd. Do. Dr. Metin AYCIL'a sonsuz teőekkürlerimi sunarım.

Sevgili eőime ve aileme manevi hiçbir yardımı esirgemedен yanımda oldukları için tüm kalbimle teőekkür ederim.



## İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>viii</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>x</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. BÖLÜM: DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMLARI</b> .....	<b>3</b>
1.1. Denetim Kavramı .....	3
1.2. Denetim Türleri .....	4
1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri.....	5
1.2.1.1. <i>Mali Tabloların Denetimi (Finansal Denetim)</i> .....	5
1.2.1.2. <i>Uygunluk Denetimi (Biçimsel Denetim)</i> .....	5
1.2.1.3. <i>Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)</i> .....	6
1.2.2. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri .....	6
1.2.2.1. <i>İç Denetim</i> .....	6
1.2.2.2. <i>Bağımsız Denetim</i> .....	7
1.2.2.3. <i>Kamu Denetimi</i> .....	7
1.3. Denetim Unsurları .....	8
1.4. Denetim Standartları .....	9
1.4.1. Denetim Standartlarının Önemi ve Gerekliliği.....	10
1.4.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	10
1.4.2.1. <i>Genel Standartlar</i> .....	11
1.4.2.2. <i>Çalışma Alanı Standartları</i> .....	12
1.4.2.3. <i>Raporlama Standartları</i> .....	12
1.4.3. Uluslararası Denetim Standartları .....	13
1.5. Bağımsız Denetim .....	14
1.5.1. Bağımsız Denetim Kavramı .....	14
1.5.2. Bağımsız Denetim Türleri .....	15
1.5.2.1. <i>Zorunlu Bağımsız Denetim</i> .....	15
1.5.2.2. <i>İsteğe Bağlı Bağımsız Denetim</i> .....	16
1.5.3. Bağımsız Denetimin Önemi .....	16
1.5.4. Bağımsız Denetimin Amacı ve Yararları .....	16
1.5.5. Bağımsız Denetçi Kavramı.....	18
1.5.6. Türkiye’de Bağımsız Denetiminin Tarihi Gelişim Süreci ve Günümüz Durumu ..	19
1.5.7. Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Kurumlar ve Genel Bilgi .....	20
<b>2. BÖLÜM: VERGİ KAYIP VE KAÇAKÇILIĞI</b> .....	<b>24</b>
2.1. Vergi Kaybı.....	24
2.2. Vergiden Kaçınma.....	26
2.3. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri .....	27
2.3.1. Mali Nedenler .....	28
2.3.1.1. <i>Vergi Sistemini Karmaşıklığı</i> .....	28
2.3.1.2. <i>Vergi Oranları</i> .....	29
2.3.1.3. <i>Vergi İdaresi ve Denetim</i> .....	30
2.3.1.4. <i>Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği</i> .....	31
2.3.2. Hukuki Nedenler .....	32
2.3.2.1. <i>Vergi Kanunlarının Karmaşıklığı</i> .....	32
2.3.2.2. <i>Vergi Cezalarının Caydırıcılığı</i> .....	32
2.3.2.3. <i>Vergi Afları</i> .....	33
2.3.3. İdari Nedenler .....	34
2.3.4. Siyasi Nedenler.....	35
2.3.5. Sosyal Nedenler.....	36
2.4. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Ortaya Çıkış Şekilleri .....	36
2.4.1. Vergiden Kaçınma.....	37

2.4.2. Vergi Kaçakçılığı.....	37
2.4.3. Kayıt Dışı Ekonomi.....	39
2.5. Vergi Kaçakçılığının Sosyal ve Ekonomik Sonuçları.....	40
<b>3. BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİM BİRİMİ OLARAK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMU VE TÜRKİYE'DEKİ VERGİ KAYIP VE KAÇAKÇILIĞINA ETKİSİ.....</b>	<b>45</b>
3.1. Muhasebe Meslek Mensupları .....	45
3.1.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir .....	47
3.1.2. Yeminli Mali Müşavir .....	48
3.2. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) .....	48
3.3. Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu .....	49
3.3.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Tarihi Gelişimi.....	50
3.3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Etik İlkeleri.....	51
3.3.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Odalara Göre Dağılımı .....	54
3.3.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Cinsiyet ve Eğitim Durumuna Göre Dağılımı.....	55
3.4. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Kapsamı.....	56
3.4.1. Denetim .....	58
3.4.2. Danışmanlık.....	59
3.4.3. Tasdik .....	60
3.4.3.1. Tasdik Kapsamındaki İşlemler ve Konular.....	61
3.4.3.2. Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar .....	63
3.4.3.3. Denetleme .....	63
3.4.3.4. Tasdik Talebi.....	63
3.4.3.5. Tasdik Sözleşmesi .....	64
3.4.3.6. İnceleme Yeri.....	64
3.4.3.7. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri .....	64
3.4.3.8. Araştırma ve İncelemenin Planlanması .....	65
3.4.3.9. Kanıt Toplama.....	65
3.4.3.10. Denetim Teknikleri .....	66
3.4.3.11. Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması.....	67
3.4.3.12. Çalışma Kağıtları.....	67
3.4.3.13. Tasdik Sonuçları .....	68
3.4.3.14. Tasdik Raporları .....	68
3.4.3.15. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu .....	69
3.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri .....	70
3.5.1. Defter Belge İbrarı İsteme.....	70
3.5.2. Karşıt İnceleme Yapma .....	70
3.5.3. Kamu İdarelerinden Belge İsteme .....	71
3.5.4. Vergi Dairesinden Belge İsteme.....	71
3.6. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları .....	71
3.6.1. Yasal Düzenlemeler Gereği Sorumlulukları.....	71
3.6.1.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 'nda Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu .....	72
3.6.1.2. Vergi Usul Kanunu 'nda Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu.....	73
3.6.2. Vergi İdaresine Karşı Sorumlulukları.....	75
3.6.3. Mükellefe Karşı Sorumlulukları.....	75
3.6.4. Mütessesil Sorumlulukları ve Sorumluluğun Sınırlanması.....	76
3.6.5. Sorumlulukların Değerlendirilmesi .....	77
3.7. Türkiye'de Vergi Denetimi ve YMM'lerin Vergi Denetimindeki Yeri.....	79
3.7.1. Türkiye'de Vergi Denetimi .....	79
3.7.2. YMM'lik Mesleğinin Vergi Denetimi İçindeki Yeri.....	83
3.8. Yeminli Mali Müşavirlerin Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Yeri ve Rolü.....	85
3.8.1. Beyannamelerin Yeminli Mali Müşavirlerce İmzalanması .....	85

3.8.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Tam Tasdik Uygulaması ve Tam Tasdik Denetimi....	87
3.8.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Denetlenmesi ve Ceza Uygulaması .....	88
<b>SONUÇ</b> .....	<b>92</b>
<b>KAYNAKLAR</b> .....	<b>94</b>

## TABLolar LİSTESİ

	<b>Sayfa No.</b>
Tablo 2.1: Son 15 Yıl İÇerisinde Yapılan Vergi Afları ve Getirileri.....	34
Tablo 2.2: Vergi Türleri İtibariyle 2011-2012 Yılı İnceleme Sonuçları .....	38
Tablo 2.3: Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle GSYİH İÇindeki Payı.....	43
Tablo 3.1: Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlerin Odalara Göre Dağılımı .....	54
Tablo 3.2: YMM'lerin Görevlerini Yerine Getirme Alanları, Ölçütleri ve Kullanıcılar .....	58
Tablo 3.3: GSYİH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2002- 2013).....	81
Tablo 3.4: 2013 Yılı GİB Tarafından Yapılan GV, KV ve KDV Vergi İnceleme Sonuçları .....	82
Tablo 3.5: 2013 Yılı VDK Tarafından Yapılan GV, KV ve KDV Vergi İnceleme Sonuçları ...	82
Tablo 3.6: KDV, K.V. ve G.V.'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İÇerisindeki Payı.....	86
Tablo 3.7: 2013 Yılı İÇerisinde YMM'lere Verilen Disiplin Cezaları.....	90

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	<b>Sayfa No.</b>
Şekil 3.1: Türkiye'deki YMM'lerin Cinsiyete Göre Dağılım Grafiği.....	55
Şekil 3.2: Türkiye'deki YMM'lerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılım Grafiği .....	56
Şekil 3.3: 2013 Yılı İçerisinde GİB ve VDK Tarafından İncelenen Mükellef Sayıları .....	83

## KISALTMALAR

GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GSYİH	Gayrisafı Yurtiçi Hâsıla
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TESMER	Temel Eğitim Staj Merkezi
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VDK	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavirlik

## GİRİŞ

Vergi, devlet otoritesinin kamu hizmetlerini karşılamadaki en önemli gelir kaynağıdır. Vergilerin toplanmasının yanında toplanan vergilerde beyan edilen matrahların doğruluğunun önemi de büyüktür. İyi bir denetim mekanizmasının işlevselliği bu beyanlar ile gerçek durumları karşılaştırabilmektedir. Ayrıca denetim mekanizmalarının etkinliği vergi kayıp ve kaçakların önüne geçebilmektedir. İyi bir denetim mekanizmasının kurulamaması ya da var olan mekanizmanın etkin ve verimli bir şekilde işleyememesi otoritenin en önemli gelir kaynağı olan toplanan vergi tutarını azaltmaktadır. Ülkemizdeki mükelleflerde var olan vergi bilincinin düşük olması devletin denetim yetkisini belirli kanunlarla yetki almış kişilere devretmesinin temel nedeni olarak değerlendirilebilir.

Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede önemli bir unsur olan vergi denetiminin üç tarafı vardır. Bunlar; denetlenen, denetleyen ve adına denetleme yapılan taraftır. Bir diğer ifade ile mükellef, denetim elemanı ve gelir idaresidir. Mükellefin beyan etmesi gereken kazancı doğru olarak tespit etmesine yardımcı olan meslek mensuplarını yani serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirleri bu üç taraftan biri olan denetleyen tarafına dahil edebiliriz. İşte bu çalışmamızda vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde vergi denetiminin fonksiyonu üzerinde durularak, buna neden olan unsurlar, vergi denetiminin yapısı, sorunları ve en nihayetinde çözüm önerileri üzerinde durulacaktır.

Ülkemizde yaşanan vergi kaçakçılığı çeşitli sorunlara neden olmaktadır. Bu sorunların başında yeterince vergi toplanamaması, yüksek bütçe açıkları, yüksek vergi oranları, adaletsiz bir vergi sistemi ve adaletsiz bir gelir dağılımı gelmektedir. Vergi kaçakçılığı ile yeterince mücadele edilememesi, toplumda adalet anlayışının yıpranmasına ve halkın sisteme olan güveninin sarsılmasına yol açmaktadır. Vergi idaresi, sahip olduğu denetim elemanları aracılığıyla mükelleflerin vergi kanunları karşısındaki gerçek durumlarını ortaya çıkartmak için hesap ve işlemlerini kontrol ederek vergi kaybını önlemeye çalışmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçakları vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı şekillerinde kendisini göstermektedir. Vergiden kaçınma, kişilerin kanunlara aykırı hareketleri söz konusu olmaksızın vergi payı bulunan bir malı satın almaması veya vergili bir alanda ekonomik faaliyette bulunmaması şeklinde davranışlarda bulunmak suretiyle vergi vermemeyi istemeleri şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu durumun herhangi bir yaptırımı bulunmamaktadır. Ancak vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi, devletin vergi kaybına sebep olan temel yasadışı faaliyetlerdir. Vergi idaresinin inceleme elemanlarının sayıca yetersiz kaldığı noktada bir bağımsız denetleme birimi olan yeminli mali müşavirlik kurumu kendisini göstermektedir. İlgili kanunda vergi denetim elemanları arasında sayılmayan yeminli mali müşavirler yapılan

uygulamalar doğrultusunda kendilerini yaptıkları işler ile vergi denetimine dahil etmiş ve kabul görmüşlerdir.

Çalışmanın amacı, ülkemizdeki bağımsız denetim birimlerinden biri olan yeminli mali müşavir uygulamalarının vergi kayıp ve kaçakçılığı üzerine etkisini, kanunlara ve uygulamalara dayanarak belirleyebilmektir. Çalışmanın birinci bölümünde denetim, denetim türleri ve bağımsız denetim ile denetim standartları açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde, vergi kayıp ve kaçakçılığı kavramları üzerinde durulmuş, nedenleri açıklanmış ve vergi kaçakçılığının sonuçlarına değinilmiştir. Son olarak üçüncü bölümde ise yeminli mali müşavirlik kurumundan bahsedilmiş, ülkemizdeki yeminli mali müşavirlerin sayısı, cinsiyetlerine ve eğitim durumlarına göre dağılımları verilmiştir. Yeminli mali müşavirlerin bağılı olduğu birlik olan TÜRMOB hakkında bilgiler verilmiş ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin kapsamına giren faaliyetlerden bahsedilmiştir. Devamında ise yeminli mali müşavirlerin tasdik görevinden, sorumluluklarından ve yetkilerinden bahsedilerek, Türkiye'deki vergi denetimindeki durum ve yeminli mali müşavirlerin denetim içerisindeki yeri belirtilmiştir. Son olarak da yeminli mali müşavirlerin ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesindeki yeri ve rolü açıklanmaya çalışılmıştır.



# 1. BÖLÜM: DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMLARI

## 1.1. Denetim Kavramı

Onaylamanın ve doğrulamanın bir çeşidi olan denetim (audit) Latince bir kelimedir. Doğrulama ve onaylamadan anlatılmak istenen ise, bir yetkili veya uzmanca başka birinin iddiasının güvenilebilirliği hakkında bir sonuç bildirebilmektir (Ulusoy, 2006: 10).

Türk Dil Kurumu denetlemek sözcüğünü “bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde açıklamaktadır. Denetim işlemlerin, yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacıyla uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemelerdir (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 24).

Denetim genel olarak, kuruluşların finansal ve mali tablolarının dayanağını oluşturan tüm defter ve belgeleri ile iç kontrol sistemlerinin, ehliyetli kişilerce, tarafsız bir şekilde, kanıt toplanarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve ilgili mevzuat hükümlerine göre denetlenmesi ve denetleme sonucunda finansal tabloların güvenilirliği konusunda görüş oluşturarak bu görüşlerin denetim raporları aracılığı ile işletme ilgililerine duyurulması sürecidir (Kaval, 2005: 3). Yani özetle denetim kavramı, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak gayesiyle bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına rapor olarak aktarılması sürecidir (Kepekçi, 2004: 1-2).

Bu doğrultuda denetimin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Güredin, 2000: 4):

- *Denetim Bir Süreçtir:* Denetim, birbiri ile sürekli ilişki içerisinde olan, belirli kısımlardan oluşur. Bu durum bize denetimin bir süreç olduğunu gösterir. Denetimin yapılabilmesi için bu kısımların birbiri ardına sırası ile yapılması ve sonuç olarak denetimin bütün bir şekilde ortaya çıkarılması gerekmektedir.
- *İktisadi Faaliyet ve Olaylarla İlgili İddialar:* Muhasebenin, iktisadi bilgileri teşhis etmesi, ölçme ve raporlama işlevlerini yerine getirmesi istenmektedir. Denetçiye denetlediği firma tarafından sunulan mali tablolar, raporlar ve tüm belgeler işletmenin o dönemle ilgili iddialarının toplamıdır. Denetçi ise işletmenin bu iddialarının doğruluğunu araştırmakla görevlidir.
- *Önceden Belirlenmiş Kriterler:* Denetçi, işletmenin iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialarının doğruluğunu araştırırken belirli kriter ve standartlara göre hareket etmelidir. Bu kriter ve standartları yasama ve yürütme organı tarafından konulmuş ilke ve kurallar (kanunlar, tüzük, yönetmelik gibi), işletme yöneticileri tarafından konulmuş ve genel

performans ölçümü gayesi taşıyan kurallar ile genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlar şeklinde sıralamak mümkündür.

- *Uygunluk Derecesini Tespit Etmek*: Sayısal ya da niteliksel olabilen bu ölçü, yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluğunu belirlemektedir.
- *Tarafsızca Kanıt Toplama ve Kanıt Değerleme*: Denetçinin denetim süreci sonuçlanıncaya kadar hiçbir önyargıya dayanmadan objektif bir şekilde davranış sergilemesidir.
- *İlgi Duyanlara Bildirme*: Bir işletmeye ilgi duyanlar; o işletmenin ortakları, işletmeye ortak olmak isteyen yatırımcılar, müşteriler, satıcılar, işletmenin yöneticileri, devlet ve kamuoyu şeklinde ifade edilebilir.
- *Denetim Sonuçlarının Raporlanması ve Bildirilmesi*: Raporlama ve bildirme denetim sürecinin son aşamasıdır. Bu aşamada işletmeye ait olan mali tablolar, raporlar ve tüm belgeler onaylanırlar. Bildirim esnasında onaylanan tüm iddiaların kanıtlarıyla birlikte denetim raporunda yer alması gerekmektedir.

Denetim işlemi hem mikro ve makro ekonomik ölçütler açısından fayda sağlamaktadır. Mikro ekonomik açıdan merkez, işletmelerdir. Denetim ile bir işletmede finansal ve ekonomik olarak yapılan yanlışlar ortaya çıkarılarak bir eğitimin gerçekleştiğini söyleyebiliriz. Bağımsız dış denetim ile yönetimde görev alanlar, hesap verme konusunda sorumlu oldukları taraflara karşı uzman kişi olan bağımsız denetçinin de görüşünü alarak kendilerini aklayabilmektedirler. Denetimin bir diğer faydası da kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesine katkı sağlamasıdır. Bu fayda ile işletmenin temel olarak hedeflediği amaçlara ulaşması için tüm fonksiyonların belirlenmiş olması ve bunun için uygun prosedürlerin belirlenmesi, dolaylı da olsa yasa ve yönetmeliklere aykırı olmadan da verimliliğin sağlanabilmesi ve sonuçta da işletmenin sürekliliğinin sağlanması gerçekleşir (Kaval, 2005: 5).

## **1.2. Denetim Türleri**

Denetimin türleri birçok kaynakta geçmekte olup çoğunlukla aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır:

- Amacına Göre Denetim Türleri
  - Mali Tabloların Denetimi (Finansal Denetim)
  - Uygunluk Denetimi (Biçimsel Denetim)
  - Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)
- Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri
  - İç Denetim
  - Bağımsız Dış Denetim

– Kamu Denetimi

### **1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri**

#### ***1.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi (Finansal Denetim)***

Mali tablo denetimi, raporlanan mali tabloların belirlenmiş olan temel kriterlere uygunluğunun belirlenmesini için yapılan denetim türüdür. Bu denetim türünde, mali tablolar arasında genellikle bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu gibi tablolar denetlenirken, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri önceden belirlenmiş kriterler olarak kullanılır (Yılcı ve Yıldız, 2001: 74).

Mali tabloların denetimi, temel mali tabloların, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir. Bunun dışında denetlenen işletmede ek mali tablolar da hazırlanıyor ise (Satışların Maliyeti Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu, Fon Akım, Nakit Akım, Öz Sermaye Değişim Tablosu) bu tablolarında aynı şekilde incelenmesi gerekir. Finansal tablo denetimini genel olarak kredi veren kuruluşların ve SPK uzmanlarının yaptığı görülmektedir. Mali tablo denetiminde, bilanço ve gelir tablosu dipnotları, enflasyon düzeltmesi, amortisman ayırma yöntemleri, cari dönem ve önceki dönem kıyaslamalarıyla birlikte dikkate alınır. Mali tablo denetimi muhasebe denetiminin başlangıç noktasıdır. Bu bağlamda şekil şartlarına uygunluk denetimi ön plana çıkar. Cari dönemle önceki dönem verileri kıyaslanır. Değişimler tüm çıkar gruplarının kullanımına açık bir biçimde irdelenir (Güçlü, 2008: 4).

#### ***1.2.1.2. Uygunluk Denetimi (Biçimsel Denetim)***

Uygunluk denetimi, yetkili bir üst makam (işletme üst yönetimi, devlet/devlet kurumları vb.) tarafından belirlenen kurallara uyulup uyulmadığının araştırılması işlemidir. Bu üst makam işletme içinden olabileceği gibi işletme dışından da olabilir. Üst yönetim işletme içinde ise; işletmedeki muhasebe kayıtlarının Finansman ve Mali İşler Müdürlüğünün yayınladığı yönergelere ve Muhasebe El Kitabına uygun olarak yapılıp yapılmadığı, eğer ki üst yönetim işletme dışından ise muhasebe kayıtlarının Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak tutulup tutulmadığının denetimi örnek olarak gösterilebilir (Organ, 2008: 8).

Uygunluk denetiminde amaç, denetlenen işletme personeli tarafından yapılan işlemlerde belli bir otorite tarafından konulmuş usul ve kurallara uyulup uyulmadığının belirlenmesidir. Uygunluk denetimi işletme dışı denetçiler tarafından yapılır.

### ***1.2.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)***

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinde genel olarak etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymaya amaçlayan bir denetim türüdür. Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçmeye yarayan bir kavram olarak kullanılmaktadır. Etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçerken kullanılan göstergedir. Bu tür denetimlerin sonucunda durumun belirlenip, işletme yönetimine önerilerde bulunma işlevi vardır. Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir. Faaliyet denetimi salt muhasebe işlemleriyle sınırlı olmayıp, işletmenin diğer işlevlerini de içermektedir. Bu nedenle uygulama alanı oldukça geniştir. Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girebilmektedir. Bu nedenle faaliyet denetiminin uygulanması, diğer denetim türlerine göre daha karmaşıktır. Özellikle karşılaştırma ölçütleri diğerlerine göre daha soyuttur. Genelde ölçüt olarak bütçeler, başarı ölçütleri, oranlar ve sektör ortalamaları esas alınmaktadır (Bozkurt, 2006: 29).

## **1.2.2. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri**

### ***1.2.2.1. İç Denetim***

Örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olan iç denetimin kapsamına hem finansal nitelik taşıyan işlemler hem de finansal nitelik taşımayan işlemler girmektedir. Genel bir deyişle iç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini de içine alan bir denetim türüdür. İç denetimin finansal denetim yönü, mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir. Ayrıca, hata ve yolsuzlukları bulmak ve önlemek, kayıtlarda var olan varlıkların işletmede mevcut olup olmadığını belirlemek finansal denetimin kapsamına girer. İç denetim, örgüt faaliyetlerinin, yönetim politikalarına, planlarına, programlara ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğini değerlendirir. Diğer bir deyişle iç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlediği için aynı zamanda kendisi bir iç kontrol aracıdır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur. İç denetim, aynı zamanda örgütün kaynaklarının ekonomik (tutumlu) ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirir. İç denetçi verimliliği ölçmek için örgüt yönetimi tarafından verimlilik standartlarının belirlenip belirlenmediğini araştırır. İç denetçi; belirlenen standartların örgüt personeli tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlardan sapmaların belirlenip, analiz edilip düzeltici önlemleri almakla sorumlu yöneticilere analiz sonuçlarının iletilip iletilmediğini ve düzeltici

önlemlerin alınıp alınmadığını araştırır. İç denetçi, iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirerek, örgütün amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşım ulaşamayacağı konusunda iç kontrol sisteminin yeterli güveni verip vermediğini belirler. İç denetim çalışmaları bu yönü ile faaliyet denetimini de kapsamaktadır (Kepekçi, 2004: 4).

İç denetim, işletme üst yönetimi tarafından bir kontrol aracı olarak görülmektedir. İç denetimin kapsamı ve amaçları genellikle yönetimin gereksinimlerine, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre belirlenmektedir. Bu doğrultuda iç denetimin kapsamına giren temel faaliyetleri şu şekilde özetlemek mümkündür (Gönen ve Çelik, 2005: 43):

- Örgütün amaçlarına en iyi biçimde ulaşmayı sağlayacak uygun politikaların geliştirilmesi,
- Muhasebe ve iç kontrol sisteminin incelenmesi,
- Finansal ve faaliyetler bilgilerin incelenmesi,
- Bir örgütte finansal özelliği olmayan da dahil tüm faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve yeterliliğinin incelenmesi,
- Mümkün olduğu ölçüde hileleri bulmak, önlemek ve yapılan işlemlerin iç ve dış düzenlemelere uygunluğunun incelenmesi.

İç denetim bir bakıma, kurumun her türlü etkinliğini geliştirmek, düzeltmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak sağlamak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektedir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunurlar (Tuncer ve Birelma, 2005: 11).

#### ***1.2.2.2. Bağımsız Denetim***

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan ya da bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından, işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır (Yüce, 2009: 31). Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel olarak denetim hizmetleri sunan muhasebe firmalarının üyeleri ya da bireysel olarak çalışan serbest meslek erbabı kişilerdir. Bu sebepten dolayı çoğu yerde bağımsız denetçi kavramı, dış denetçi kavramı ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır (Tanrıkulu, 2003: 91).

#### ***1.2.2.3. Kamu Denetimi***

Otoritenin verdiği güce dayalı olarak kamu adına, devlet ülke içinde tüm ekonomik, iktisadi ve sosyal faaliyetleri denetleme yetkisine sahiptir. Kamu denetimi, kamu adına denetim yetkisini kullanan yetkili birimlerin, kamu kuruluşlarında ve özel sektörde yaptığı denetimleri

kapsamaktadır. Vergi bir kamu denetimidir. Kamu denetiminin temel amacı halkın huzur ve güvenini sağlamak, vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmektir. Kamu denetimi ile kamu adına toplanan gelirler ve yapılan harcamalar denetleneceği gibi, iki özel kişi ya da kurum arasındaki uyumsuzluğun çözümünde de varlığını gösterebilir. Devlet kamu adına denetimini vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, defterdarlar ve vergi dairesi müdürleri aracılığıyla denetleyebilir. Diğer bazı kamu denetim birimleri de şu şekilde sıralanabilir (Güçlü, 2008: 6):

- Devlet Denetleme Kurumu denetimleri,
- Sayıştay denetçileri tarafından yapılan denetim,
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı müfettiş ve yardımcıları,
- Gelir İdaresi Başkanlığı,
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerinin kooperatifleri üzerinde yaptıkları denetim
- Mülkiye müfettişlerinin denetimi,
- Başbakanlık Teftiş Kurulu denetimleri,
- Gümrük müfettişlerinin gümrük denetimleri,
- Yüksek Denetleme Kurulu denetimleri,
- SPK denetimleri,
- Çevre Bakanlığı müfettişleri,
- Diyanet İşleri Başkanlığı müfettişlerinin denetimi,
- Adalet müfettişlerinin denetimleri, Vakıflar Genel Müdürlüğü müfettişlerinin yaptığı vakıf denetimleri,
- Orman Bakanlığı'na bağlı denetim elemanlarının orman sorunlarıyla ilgili denetimleri,
- Kültür Bakanlığı müfettişlerinin denetimleri,
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı müfettişlerinin denetimi,
- SGK müfettişleri, iş müfettişleri, bankalar yeminli murakıpları, hazine kontrolleri, SPK denetçileri, belediye müfettişleri, PTT vb. kurum müfettişleri.

### **1.3. Denetim Unsurları**

Denetim kavramının tanımından dan da anlaşılacağı üzere, denetimin unsurlarını aşağıdaki gibi açıklayabiliriz (Başpınar, 2004: 35-36):

1- Denetim bir süreçtir: Denetim faaliyetleri çeşitli aşamalar şeklinde yerine getirilir. Birbirini izleyen bu aşamaların başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan çerçevesinde gerçekleştirilir.

2- İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: İşletmenin gerçekleştirdiği iktisadi faaliyetlerini kapsayan ve bu doğrultuda hazırlanan çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Bu raporlar ve beyanlar işletmece hazırlanmış ve ilgili menfaat sağlayıcılara sunulmuştur. İşte denetim, bu rapor ve beyanların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılması faaliyetidir.

3- Önceden saptanmış ölçütler: İşletmenin menfaat sağlayıcılara sunduğu finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştıran denetçi, bu ölçütlere göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu ölçütler, kanunlar, yönetmelikler, çeşitli anlaşmalar ve yönetim tarafından saptanmış hedefler ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.

4- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: Denetçinin, işletmenin iddialarının doğruluğu araştırmak ve kanıtlamak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlardan bağımsız olarak yeterli sayıda ve uygun niteliklere sahip kanıtları toplama zorunluluğu bulunmaktadır.

5- İlgili duyanlara bildirme: İşletme birçok kişi ve kuruluş ile doğrudan veya dolaylı olarak finansal olayları açısından ilişkisi içerisindedir. Denetçi, bu ilişki içerisinde bulunan kişi ve kuruluşlara, işletmenin finansal bilgileri konusunda yaptığı denetimin sonucunda ulaştığı kanıyı yazılı bir raporla açıklar. Bu aşama ise denetimin son aşamasını oluşturmaktadır.

#### **1.4. Denetim Standartları**

Standart kavramı, başkalarının ölçümüne ve değerlendirmesine göre herhangi bir şeyin önceden belirlenmiş ya da kabul edilmiş bir değer veya kalite düzeyi şeklinde tanımlanmaktadır. Denetim faaliyetinin de bir standardının olması da denetim standartları kavramını ortaya çıkarmıştır. Denetim kavramı ise denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçiye asgari ölçüde rehberlik eden, bağlayıcı ilkeler ve kurallar bütünüdür (Özveren, 2004:1).

Standartlar tüm mesleklerde, meslek mensuplarının uymak zorunda oldukları asgari kurallar ve ilkelerden oluşmaktadır. Meslek standartları yapılan işin düzeyi ve kalitesi hakkında bir model oluşturur. Standartlar, mesleğin kaliteli olarak yürütülmesi için kabul edilen ve yol gösteren ölçütlerdir. Denetim standartları da bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimin kalitesinin sağlanması ile ilgili genel ilke ve kurallardan oluşmaktadır. Bu bağlamda genel kabul görmüş denetim standartları (GKGDS) uyulması gereken minimum kural ve ilkeleri içermektedir. Bu standartlar; bir denetçinin taşınması gereken mesleki nitelikleri, denetim çalışması sırasında yapılması gereken faaliyetleri ve denetim raporunun yazılmasında uyulması gereken kuralları genel hatlarıyla belirler (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 67). Hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığının göstergesi olarak denetim standartlarının hazırlanması, kamuoyuna duyurulması ve bunlara uygun davranılması bir etiksel zorunluluktur (Demirel, Ereğ ve Çetin, 2011: 246).

### **1.4.1. Denetim Standartlarının Önemi ve Gerekliliği**

Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin, mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde ona yol gösteren kural ve ilkeler olarak tanımlanan denetim standartları, denetim çalışmaları arasında birlik, beraberlik ve uyumun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu standartlardan, denetim çalışmalarında denetimin kalitesinde ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesinde kriter olarak faydalanılmaktadır. Denetim standartlarının belirlenmesi ve bu standartlara uyulması, denetimde tutarlılığın ve tek düzeliliğin sağlanması açısından önemlidir. Denetimde belli standartların var olması denetim sonucunda hazırlanan raporları kullanan kişi, kurum ve genel olarak kamuoyuna güven sağlamaktadır (Demirel, Erek ve Çetin, 2011: 247).

Denetim standartlarının önemi aslında gerekliliğini de ifade etmektedir. Denetim standartlarının gerekliliğini aşağıdaki şekilde maddeler halinde açıklayabiliriz (Özveren, 2004: 3-4).

- Denetimi faaliyetini gerçekleştirecek kuruluş veya meslek mensubu tarafından hazırlanana denetim raporlarının adına denetim yapılan kurum ve kuruluşlar, kamuoyu, diğer denetim mercileri tarafından daha derinlemesine anlaşılmasını sağlar. Bu durum ise denetleyenin çalışmalarına ve ürünlerine güven duyulmasını sağlar.
- Denetimlerin belirli kalitede yapılmasını sağlayacak genel bir çerçeve ve model oluşturur.
- Denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi açısından ortak bir alt yapı yaratır.
- Denetim faaliyetinin sürdürülmesinde ve yönlendirilmesinde temel oluşturup denetçinin denetim esnasında uygulayacağı yöntemlerin ve denetim aşamalarının sınır ve boyutlarını belirler.
- Denetim standartları, denetim faaliyetinin kalitesinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde bir kriter görevi üstlenir.
- Denetimlerden süzülerek gelmiş ve denetim metodolojisi alanında genel kabul görmüş çözümleri bütünleştirir ve denetim uygulamalarının geliştirilmesini sağlar.
- Denetim faaliyetlerinin uluslararası genel kabul görmüş bir düzeyde yürütülmesine katkıda bulunur.

### **1.4.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

Gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetlerinden istenen verimin alınabilmesi için yapılan denetim faaliyetlerinin mutlak suretle belirli bir kalite ve güvenilirlikte olması şarttır. Bu kalite ve güveni taşımayan bağımsız denetim faaliyetlerinin ne işletmeye ne de işletmeyle ilgili çıkar gruplarına herhangi bir faydası olmayacaktır. Bu nedenle denetim çalışmalarının



yeterliliği ve güvenilirliği ancak bazı standartların geliştirilmesi ile sağlanabilir. Söz konusu standartların sübjektif olmaması için ya yasalarca ya da meslek kuruluşlarınca belirlenmiş ve uygulamada genel kabul görmüş olması gerekir. İşte uzun süre yapılan bağımsız dış denetim çalışmalardan ve edinilen deneyimlerden sonra geliştirilmiş olan ve her denetimde denetçinin uyması gerekli bu genel nitelikteki asgari kurallara GKGDS denir. Bu standartlar denetim konusuna temel oluşturup ışık tutan, denetimde uygulamanın nasıl olması ya da olmaması gerektiğini açıklığa kavuşturan ve denetim görevini gerçekleştiren kişi ya da kurumun uyması gerekli olan kurallar niteliğindedir (Selimoğlu, Kurt, Uzay ve Alagöz, 2008: 9).

GKGDS; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları şeklinde üç farklı bölüme ayrılmış ve her bölümün içerisinde farklı standartlar şeklinde sınıflandırılmıştır.

#### **1.4.2.1. Genel Standartlar**

GKGDS içerisinde yer alan bu genel standartlar grubu denetim faaliyetlerini gerçekleştirenlerin kişisel özellikleri, davranışları ve mesleki eğitim, bilgi ve deneyim düzeyleri ile ilgili olması gereken esasları içerir. Bu açıdan bu standartlara denetçinin kişisel özelliklerini yansıtan standartlar adını da almaktadır (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 69). Genel standartlar; eğitim ve deneyim, bağımsızlık ve mesleki özen ve titizlilik standartlarından oluşmaktadır.

**Eğitim ve Deneyim Standardı:** Denetim faaliyeti, yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir. Burada sözü edilen teknik bilgi, deneyim ve uzmanlık özellikleri finansal denetim faaliyeti için, doğal olarak muhasebe ve denetim alanlarında olması gereken niteliklerdir. Bu doğrultuda pek çok ülkede finansal denetim faaliyeti ile ilgili sorumluluk üstlenecek kişilerin yasa veya kurallar doğrultusunda unvan ve yetki almış meslek mensupları olması gerekmektedir. Türkiye’de de finansal denetim faaliyetinde bulunabilmek için 3568 sayılı Kanun kapsamında ya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ya da YMM olmak gereklidir (Türker ve Pekdemir, 2002: 4-5).

**Bağımsızlık:** Denetçiler denetimin her aşamasında bağımsız davranmalıdırlar. Denetim çalışmalarında denetçiler denetimle ilgili her aşamada bağımsız düşünme mantığı içinde hareket etmelidir. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır. Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturur. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık, denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliktir. Denetçinin bağımsızlığı hazırlanan raporlara güvenilmesi açısından önemlidir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 70).

**Mesleki Özen ve Titizlilik:** Bu standarda göre mesleki yeterliliğe sahip ve bağımsız davranan her denetçi görevini sürdürürken ve raporunu düzenlerken mesleki özen ve titizliği göstermelidir. Bu bakımdan denetim görevlilerinin denetim çalışmalarında, denetim ilke ve

kurallarına eksiksiz uymaları, yeterli miktarda ve ihtiyaca cevap verecek nitelikte ve güvenilirlikte kanıt toplamaları ve bunlara göre değerlendirme yapmaları vazgeçilmez bir zorunluluk olarak kabul edilmelidir (Demirel, 2007: 23).

#### ***1.4.2.2. Çalışma Alanı Standartları***

GKGDS içerisinde yer alan çalışma alanı standartları, denetçinin denetim sürecinde yapması gereken işlem ve çalışmalarını ana hatlarıyla belirler (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 70). Bu standarda ait üç alt standart bulunmaktadır. Bunlar; planlama ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kanıt toplama standartlarıdır.

**Planlama ve Gözetim Standardı:** Bu standart, denetçinin yapacağı çalışmayı mutlaka ve iyi bir şekilde planlaması ve varsa yardımcılarını uygun bir şekilde gözlem altında bulundurması gerektiğini belirtir (Selimoğlu, Kurt, Uzay ve Alagöz, 2008: 11).

**İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi:** Denetçinin denetim planının uygulama zamanını ve uygulanacak denetim yöntemlerini belirlemek için aynı zamanda denetlenen işletmelerin iç kontrol sisteminin etkinliğini gözden geçirmesi gerekir. Denetlenen işletmelerin muhasebe sistemleri ile ilgili etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, düzenlenen finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. İç kontrol sisteminin etkin olması denetime konu veri ve bilgilerin güvenilirliği ve denetimin kapsamını belirlemede önemlidir. İç kontrol sisteminin iyi çalışması finansal tabloların hatalı olma riskini azaltacak, riskin azalması ise denetim görüşüne ulaşma sırasında ihtiyaç duyulacak kanıtların sayı ve kapsamının daralmasına neden olacaktır. İyi işlemeyen bir iç kontrol sisteminin varlığı halinde ise denetçi işletme ile ilgili denetim çalışmalarını daha kapsamlı olarak sürdürecektir ve bilgilerin güvenilirliği hakkında daha fazla şüphe duyacaktır. İç kontrol sisteminin incelenmesiyle denetçi, işletmede kullanılan iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirecek ve denetimde uygulanacak olan denetim tekniklerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini saptayacaktır (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 72).

**Kanıt Toplama:** Kanıt toplama standardına göre denetçiler, denetim çalışmaları sonrasında yeterli bir görüşe ulaşabilmek için yeterli miktarda ve uygun kanıtlar elde etmek zorundadırlar (İnam, 2007: 27). Bu standart, kanıtlarda bir kesinlikten ziyade yeterlilikten bahsetmektedir.

#### ***1.4.2.3. Raporlama Standartları***

GKGDS içerisinde yer alan bu son standart grubu olan raporlama standartları, denetim raporunun nasıl hazırlanacağını gösterir ve de bu raporun içeriği ile ilgili genel ilkeleri kapsar. Bu raporlama standartları ile denetçinin denetim raporunu yazarken uyması gereken ilke ve kurallar tanımlanmıştır. Bu standartlar; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık, tam açıklama ve görüş bildirme standartlarıdır.

**Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk:** Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve yasalara uygun olarak düzenlenmiş olması gerekir. Denetçi denetim çalışmalarını yürütürken ilke ve kanunlara uyulup uyulmadığını kontrol eder. Bu standart, denetçinin raporunda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulması gerektiğini açıkça öngörmektedir. Denetçi bu standarda göre denetim raporunda denetlenen işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüşünü açıkça belirtmelidir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 74).

**Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık:** Finansal tabloların karşılaştırılabilirliği için bunların dayanağı olan ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olması gerekir. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Ancak bu değişiklikler ve bunların finansal tablolara etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. Denetçi finansal tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde dönemler itibarıyla farklılık olup olmadığını incelemelidir. Geçmiş dönemde uygulanan muhasebe politikaları ile cari dönemde uygulanan muhasebe politikaları arasında değişiklik olması halinde, gerekli açıklamalara denetim raporunda yer verilmelidir. Örneğin incelenen işletme bir dönem hızlandırılmış amortisman diğer dönem normal amortisman yöntemi kullanmış ise tutarlılık söz konusu değildir. Denetçi bu durumu (etkisinin önemli olduğu varsayımıyla) denetim raporunda belirtmelidir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 74).

**Tam Açıklama:** Mali tabloların doğruluğu, bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmasından başka, yeterli miktarda bilgiyi içermesine bağlıdır. Bu nedenle bu standart denetim raporunda aksi belirtilmedikçe mali tablolarda bilgi olarak yapılan açıklamaların yeterli sayılacağını belirtir (Selimoğlu, Kurt, Uzay ve Alagöz, 2008: 13).

**Görüş Bildirme:** Denetçinin denetim işlemleri sonucunda elde ettiği sonuçlar denetçi görüşü ile kullanıcılara aktarılır. Bu standarda göre, finansal tabloların bütünlüğü korunarak denetçinin raporunda bir görüş bildirmesi, eğer denetçi herhangi bir görüşe ulaşamamışsa bunun nedenlerini açıklaması istenmektedir. Denetçi hazırladığı raporda yaptığı denetim çalışması nedeniyle üzerine aldığı sorumluluğun da derecesini belirtmek zorundadır. Finansal tablolardan faydalananlar, denetim raporundaki denetçi görüşünü güvenilir kabul ederek alacakları kararlarda bu rapordan faydalanır. Bu konu göz önünde tutularak hazırlanan raporların titizlikle hazırlanması gerekir (İnam, 2007: 33).

#### **1.4.3. Uluslararası Denetim Standartları**

Denetim kavramı uluslararası alanda da her zaman ön planda olan bir kavramdır. Uluslararası alanda bağımsız denetim uygulamalarına bakıldığında çoğu ülkenin kendine has denetim standartları oluşturduğu görülmektedir. Oluşturulan bu standartlar arasında ön plana

çıkan iki uygulama bulunmaktadır. Bunlar; ABD’de Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards – US GAAS) ve Uluslararası Denetim Standartları (UDS) (International Standards on Auditing – ISA)’dır. Bu iki temel denetim standardı grubunun rehber olarak kullanıldığı, denetim çalışmaları sonucu hazırlanan denetim raporlarının bu standartlar doğrultusunda hazırlandığı görülmektedir. Aslında temelinde aynı olan bu standartlar ayrıntıya inildiğinde farklı bazı uygulamalar içerebilmektedir.

### **1.5. Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetim uygulamalarının geçmişi ülkemizde çok eskilere dayanmamaktadır. İlk zorunlu denetim uygulaması 1987 senesinde bankacılık sektörü için bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi ile uygulanmaya başlanmıştır (Başpınar, 2004: 45).

Ülkemizde Bağımsız Denetim ile ilgili yapılan işlemlerin yürütülmesinden Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) sorumludur. Bu doğrultuda KGK tarafından 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile Bağımsız Denetim tüm hatlarıyla açıklanmıştır.

#### **1.5.1. Bağımsız Denetim Kavramı**

Sanayi devrimini takiben gelişen ve tekelleşme gösteren büyük sanayi şirketlerinin varlığı, iktisadi faaliyetlerin ve ilişkilerin karmaşık bir hal alması, halka açık şirketlerin ortaya çıkışı gibi unsurlar yeni bir toplumsal farklılaşmaya, sermayedar ve yöneticinin ayrışmasına yol açmış, tüm bu gelişmeler denetim ihtiyacını, toplumun büyük çoğunluğunun ilgi alanına taşımıştır. Sanayi devriminden sonra ortaya çıkan bu durum sermaye piyasalarına verilen önemini artırmış ve sermaye piyasalarını düzenleyici otoritelere büyük görevler yüklemiştir. Bu doğrultuda düzenleyici otoritelerin birincil görevi; tam ve eksiksiz olarak gerçekleşecek kamuyu aydınlatma süreci neticesinde yatırım kararlarının sağlıklı biçimde alınmasını sağlayarak, piyasaların doğru ve etkin biçimde işlemlerini sağlamaktır. Bu sayede birikimlerini bu piyasalarda değerlendirmek isteyen yatırımcıların hak ve yararları da korunmuş olacaktır. Temel amacı işletmelerin mali durumu hakkında yansız ve sağlıklı bilgilerin edinilmesini ve bu şekilde ilgilileri ve üçüncü kişileri doğru ve tutarlı bir şekilde bilgilendirmek olan bağımsız denetim, hayati önem taşımaktadır (İnam, 2007:8-9).

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu belirlemek amacıyla, kendi denetçi unvanı taşıyan kişiler tarafından yapılan denetim çalışmasıdır (Kepekçi, 2004: 8). Başka bir tanınma göre ise bağımsız denetim, işletmelerin muhasebeleştirilmiş ekonomik olaylarının genel kabul görmüş denetim ölçütleriyle karşılaştırılması, bunların uygunluk derecelerinin saptanması ve denetim sonuçlarının özetlenmesidir (Özel, 1996: 43).

Bağımsız denetim yönetmeliğinin 4. maddesinde verilen tanımlarda bağımsız denetim, ‘finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması’ şeklinde tanımlanmaktadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md. 4).

### **1.5.2. Bağımsız Denetim Türleri**

Bağımsız denetim türleri, zorunlu bağımsız denetim türleri ve isteğe bağlı bağımsız denetim olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

#### **1.5.2.1. Zorunlu Bağımsız Denetim**

Zorunlu Bağımsız Denetim; bağımsız sürekli denetim, özel denetim ve sınırlı bağımsız denetim şeklinde gerçekleşmektedir.

Bağımsız sürekli denetim, ‘her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetim’ biçiminde tanımlanmıştır. Yapılan tanımdaki, bağımsız sürekli denetimin her yıl yapılan denetim olmasından anlaşılması gereken, sadece bir veya birkaç yıl ile sınırlandırılmaksızın denetimin devamlılık arz ettiği. Devamlılık arz eden bağımsız sürekli denetim faaliyeti, yılsonu veya bitiminde değil, sözleşme tarihinden bağımsız denetim raporu tarihine kadar olan dönem boyunca denetçinin belirleyeceği aralıklarla denetim tekniklerinin uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Sürekli denetime tabi ortaklıklar ve kuruluşlar aşağıdaki gibidir (Yavaşoğlu, 2001: 24):

- Aracı Kurumlar,
- Menkul kıymet yatırım fonları,
- Menkul kıymet yatırım ortaklıkları,
- Hisse senetleri, menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar,
- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar.

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK’ya başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan şirketler ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesidir. Buna göre özel denetim; sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK’ya başvuru sırasında birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan şirketler ve sermaye piyasası kuruluşları tarafından yaptırılan denetimi ifade etmektedir (Çelik, 2005: 49).

Bağımsız Sınırlı Denetim; sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarından aşağıda belirtilenlerce düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik

inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir. Sınırlı denetime tabi ortaklık ve kuruluşlar şunlardır (Yavaşoğlu, 2001: 24):

- Menkul kıymet yatırım fonları,
- Menkul kıymet yatırım ortaklıkları,
- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar.

#### ***1.5.2.2. İsteğe Bağlı Bağımsız Denetim***

Zorunlu olarak bağımsız denetim yaptıracak şirket ve kuruluşların dışında kalan işletmeler de istedikleri takdirde özel veya sürekli bağımsız denetim yaptırabilirler. Bu işletmelerin yaptıracakları özel veya sürekli denetimlerde de zorunlu bağımsız denetimde uygulanan ilke ve esaslar aynen uygulanır. Dolayısıyla bağımsız denetimin, isteğe bağlı olarak yapılıyor olması birtakım yükümlülüklerin uygulanmayacağı anlamına gelmez (Çelik, 2005: 51).

#### **1.5.3. Bağımsız Denetimin Önemi**

Yapılan bağımsız denetim tanımlarından da anlaşılacağı üzere, bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep güvenilir bilgi sağlamasıdır. Bu çerçevede bağımsız denetimi önemli kılan diğer unsurlar ise, yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde, geleceğe ait kararların saptanmasında yol gösterici olmasıdır (Holmes and Overmyer, 1975: 2).

#### **1.5.4. Bağımsız Denetimin Amacı ve Yararları**

Denetim; finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kritere uyumlu olup olmadığı konularında, kullanıcılara Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılmaktadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md. 5).

Bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerde, kamuya açıklanacak mali tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenir. Dolayısıyla söz konusu finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği dürüstçe yansıtmadığı hakkında görüş verilir (Erdoğan, 2002: 59). Bu doğrultuda bağımsız denetimin iki belirgin amacı bulunmaktadır. Birincisi, kabul edilme nedenlerinin sağlanması; ikincisi ise, işlevsel amacdır. Bağımsız denetim; TTK'nın anonim ortaklığın denetimine ilişkin hükümlerinin yetersiz kalması, kamunun aydınlatılması, piyasaların güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasının sağlanması, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması ve güvenlerinin pekiştirilmesi gibi nedenlerle kabul edilmiştir. Bağımsız denetimin kabul edilme nedenleri, aynı zamanda bağımsız denetimin amacını da oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle bağımsız denetim ile denetime tabi ortaklıklara ait bilgi ve belgelerin doğruluğunu yansıtır

yansıtmadığının belirlenmesi ve sonuçlarının açıklanması suretiyle kamunun aydınlatılması; böylece bu bilgilerden yararlanacak kişilerin hak ve yararlarının korunması ile güven duyulan açık ve kararlı piyasaların oluşturulması amaçlanmıştır. Bağımsız denetimin işlevsel amacı ise bağımsız denetimin tanımından çıkarılabilir. Tanıma göre, finansal tabloların finansal raporlama ve muhasebe standartları doğrultusunda bağımsız denetime tabi tutulacak ortaklıkların finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetimin temel amacı finansal tabloların uygunluğu ve doğruluğunu tespit etmektir. Bu bakımdan denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirliğini ortaya koymaktadır (Köksal, 2009: 19-20).

Bağımsız denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinin firmaya, topluma ve devlete sağlayacağı yararları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Çelen, 2001);

*Bağımsız Denetimin Denetlenen Firmaya Yararları:*

- İşletmenin düzenlediği finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını belirler.
- İşletmede yürütülen ekonomik faaliyetlerinin standartlara uyguladığını belirler ve uygunsuzluk varsa düzeltir.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin önüne geçer.
- Vergi matrahını oluşturacak finansal tabloların denetlenmesi bir bakıma vergi denetimlerine yardımcı olur.
- Denetime tabi tutulmuş finansal tablolar işletme sahip ve yöneticilerinin politikalarına ışık tutar.
- Finansal tablo ve denetim raporları üzerinde analizler yaparak, işletmenin gerçek ekonomik durumunu yetkililere tam ve güvenilir olarak aktarır. Bu durum, işletmenin kredibilitésini artırır.
- İç Kontrol Sisteminin etkinliğini sağlar.

*Bağımsız Denetimin Kamuya Yararları:*

- Bağımsız denetimden geçmiş firmaların tüm ilgili ve önemli bilgileri Sermaye Piyasası'na doğru ve güvenilir bir şekilde aktarılır.
- Bağımsız denetim sonucu verilecek raporlar, Mali Kurumlar tarafından verilecek kredilerde ve açılacak finansman kaynaklarında yol gösterici olurlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin el değiştirmesi veya ortak alması durumunda alıcı, satıcı ve ortak taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.

- Denetlenmiş finansal tablolar müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.
- Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar yatırımcılara güvenilir bilgi akışı sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.

*Bağımsız Denetimin Devlete Yararı:*

- Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlayacaktır.
- Bağımsız denetim, vergilerin hesaplanmasında ve vergi gelirlerinin artmasında da devlete yardımcı olur. İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda sahtekârlık yapma eğilimlerini yok eder.
- Vergi müfettiş ve yardımcıları ile diğer vergi denetleme yetkilileri, bağımsız denetçiler tarafından düzenlemiş mali tabloları incelemeye daha az zaman ayıracaklarından, diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelebileceklerdir.
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernek ve Vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olacaktır.
- KİT'lerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlar hakkında yatırımcılarına doğru ve güvenilir bilgi verecektir.

Vergilendirme, sosyal adalet, gelir ve servet dağılımının adil bir şekilde dağılımının sağlanması bir araç niteliğindedir. Söz konusu adaletin sağlanabilmesi ve düşük gelirli kişiler üzerindeki vergi yükünün azaltılması için mali güce göre vergilendirme, verginin temel ilkesidir. Bu nedenle bağımsız denetim işletme faaliyetlerinin finansal tablolara doğru bir şekilde yansımaya ve doğru vergilendirmenin yapılmasına yardımcı olarak vergi beyannamelerinin gerçek kâra dayanarak düzenlenmesine imkân sağlamaktadır (Güler, 2006: 58).

#### **1.5.5. Bağımsız Denetçi Kavramı**

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir. Bağımsız denetçiler çeşitli kuruluşlara hizmet verir. Bağımsız denetçilerin müşterileri arasında kâr amaçlı işletmeler, kâr amaçsız işletmeler, resmi kuruluşlar ve kişiler bulunmaktadır (Güredin, 2000: 9). Yapılan son değişiklikler ile ülkemizde bağımsız denetçi olabilmek için meslek mensubu (SMMM/YMM) olma şartı aranmaktadır.



### **1.5.6. Türkiye’de Bağımsız Denetiminin Tarihi Gelişim Süreci ve Günümüz**

#### **Durumu**

Türkiye’de bağımsız muhasebe denetçiliği mesleği ile ilgili olarak ilk düzenleme Maliye Bakanlığı’nca 1947 yılında yapılan VUK tasarısında “Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları” başlığıyla yer almıştır. Ancak çeşitli sebeplerle 1949 yılında VUK’un görüşülmesi sırasında bu kısım tasarıdan çıkartılmıştır. Bu girişim sonrası sırasıyla 1958 yılında Maliye Bakanlığı tarafından “Serbest Hesap Mütahassıslığı Kanun Tasarısı” adı ile bir yasa tasarısı hazırlanmış, fakat tasarı olarak kalmış, mecliste görüşülmemiştir. Daha sonra, 1963 yılında Maliye Bakanlığı tarafından “Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı” adı ile bir yasa tasarısı hazırlanmıştır. Serbest ve Yeminli Mali Müşavir ayrımı ilk kez bu tasarıda geçmiştir. Yine daha sonraları 1966 yılında Maliye Bakanlığı, 1963 yılında hazırladığı tasarının ana ilkelerine bağlı kalarak “Serbest Müşavirlik Kanun Tasarısı”nı hazırlamıştır. Ancak, bu tasarı da tasarı olmaktan öte geçememiştir. Birçok girişim yapılmasına rağmen sonuca ulaşmayan bu çalışmalar sonrasında Maliye Bakanlığı 1983 yılında konuya ilişkin bir yasa tasarısı daha hazırlamış ve 1984 yılı başında tasarı “Yeminli Mali Müşavirlik – Muhasebecilik Kanun Tasarısı” adı altında Bakanlar Kurulu’na sevk edilmiştir. Bazı değişikliklerden sonra tasarı 6.6.1984 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne gönderilmiştir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Adalet Komisyonunda yasa tasarısının ismi ve içeriği değiştirilmiştir. İsmi, “Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı” şeklinde değiştirilmiş ve “Bütçe Plan Komisyonu’na sevk edilmiştir. Komisyon konuya, yalnızca vergicilik ve mesleğin yasalaşmasını yıllardır önleyen meslek grupları arasındaki kısır tartışmalar açısından yaklaşmış. Neticede tasarı da birçok önemli değişiklikler yapmıştır. Bu tasarı Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde görüşülmeden hükümet tarafından geri çekilmiştir. Hemen takibinde VUK’un 141. maddesine ek bir madde ve geçici 14. maddeleriyle hızlı bir şekilde “Yeminli Mali Müşavirlik” adıyla 4 Aralık 1985 tarihli, 3239 sayılı kanunla mesleğe yasal bir nitelik kazandırılmaya çalışılmıştır. Mesleğin bu şekilde yasalaşması çeşitli eleştirilere sebep olmuştur. Bu olaylar neticesinde 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu ile meslek yasal bir statüye kavuşmuş, bağımsız muhasebe denetimi mesleği, bir serbest meslek olarak, Türk ekonomi hayatında artık yerini almıştır (Şahin, 2010).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile ülkemizde bağımsız denetim uygulamasında yeni bir aşamaya geçilmesi hedeflenmiştir. Bu hedefi, bağımsız denetimin kim tarafından nasıl yapılacağına ilişkin karmaşıklığı gidermek ve bu denetçilerin uygulayacağı muhasebe ve denetim standartlarının düzenlenmesi, denetçilerin yetkilendirilmesi ve gözetimi için de 660 sayılı K.H.K ile “Kamu Gözetimi muhasebe ve denetim Standartları Kurumu”nun kurulması şeklinde açıklayabiliriz (Başagaç, 2013).

Günümüzde ise denetim ile ilgili iş ve işlemleri yürüten kurum Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'dur. 'KGK, 660 sayılı KHK ile kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır' (KGK, Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Bilgi Notu).

### **1.5.7. Bağımsız Denetim Yetkisine Sahip Kurumlar ve Genel Bilgi**

Bağımsız denetim yönetmeliğinde denetim yapmaya yetkililer açıklanmıştır. Yönetmeliğe göre denetim yapmaya yetkililer şu şekilde açıklanmıştır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md. 11):

1. Denetim, sadece Kurumca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilir.
2. Denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımı, yetkilendirmenin Kurum tarafından ilanı ile başlar.
3. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK)'ın ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılır.

Yukarıdaki ilgili maddeden de anlaşılacağı üzere bağımsız denetimler denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından KGK'dan yetki belgesi alınması koşulu ile yapılabilmektedir.

Bu doğrultuda denetim kuruluşlarının ve meslek mensubu olan denetçilerin yetkilendirilmesi ilgili yönetmeliğe göre şu şekilde gerçekleşmektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md. 13-14):

#### *Denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi;*

(1) 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen şartlar saklı kalmak kaydıyla, denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun;

- a) Sermaye şirketi olması,
- b) Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,

c) Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,

ç) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,

d) Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,

e) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,

f) Denetçilerinin 14 üncü madde çerçevesinde Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,

g) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,

ğ) 28 inci maddedeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması,

h) Denetim kadrosunun, asgari olarak, 27 nci maddede belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,

ı) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,

i) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,

j) Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,

k) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,

l) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,

m) Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, şarttır.

(2) Denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar, birinci fıkrada belirtilen şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte Kuruma başvuruda bulunurlar. Kurum tarafından gerektiğinde yerinde inceleme yapılmak suretiyle, başvuruda bulunan kuruluşlardan gerekli şartları taşıdığına karar verilenler, en geç doksan gün içinde, gerekli harç ve ücretleri ödemeleri ve Kuruma tescil talebinde bulunmaları halinde sicile kayıt ve ilan edilir. Tescil işleminden sonra bu kuruluşlara Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi verilir.

(3) Diğer mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, denetim kuruluşlarının devir, bölünme, birleşme, tür değişikliği işlemleri Kurum iznine tabidir.

(4) Kurum; belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim yapacak denetim kuruluşları için ek şartlar belirleyebilir ve bu şartları sağlayan denetim kuruluşlarını listeler halinde ayrıca ilan eder. Bunların dışında, denetimi yapılacak işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu

düzenlemelerin özelliği ve benzeri hususlar dikkate alınarak belirlenecek işletmeleri denetlemek üzere, şartları Kurum tarafından belirlenen yeni denetim kuruluşu listeleri oluşturulabilir.

(5) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresi bulunmayan kuruluşlara, üç ay içinde unvan değişikliği yapılması ve bu değişikliğin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmesi koşuluyla Kurum tarafından faaliyet izni verilebilir. Bu süre içinde unvan değişikliğini gerçekleştirmeyenlerin faaliyet izni iptal edilir.

(6) Denetim kuruluşları, denetim yetkisini nitelikleri 28 inci maddede belirlenmiş olan, kuruluş adına denetim raporu imzalamaya yetkili sorumlu denetçileri eliyle ve bunların sorumluluğunda kullanır. Bu sorumluluk, denetim kuruluşunun ve kilit yöneticilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

*Denetçilerin yetkilendirilmesi;*

(1) Denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin:

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkroda belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,

b) Meslek mensubu olması,

c) Türkiye’de yerleşik olması,

ç) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,

d) 15 inci maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,

e) 16 ncı maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,

f) 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış veya hükmün açıklanması geri bırakılmış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,

g) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması

ğ) Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması, şartlarını taşıması gerekir.

(2) Denetçi olmak isteyen meslek mensupları birinci fıkradaki şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte Kuruma başvuruda bulunurlar. Başvurular şahsen veya görev alınan denetim kuruluşu aracılığıyla yapılır. Kurum tarafından gerekli şartları taşıdığına karar verilen başvuru sahipleri gerekli harç ve ücretleri ödemeleri ve Kuruma tescil talebinde bulunmaları halinde sicile kayıt ve ilan edilirler. Tescil işleminden sonra bu kişilere Bağımsız Denetçi Belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü verilir.

(3) Belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim faaliyetinde bulunacak denetçiler için Kurum ilave şartlar belirleyebilir.

Bağımsız denetime yetkilileri “Denetim Kuruluşları” ve “Denetçiler” şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu doğrultuda denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülüklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Beşinci Bölüm):

- Denetimlerde kalite ve güvenilirliğin sağlanması yükümlülüğü,
- Kalite kontrol sistemi oluşturma yükümlülüğü,
- Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması yükümlülüğü,
- Reklam yasağı yükümlülüğü,
- Haksız rekabette bulunmama yükümlülüğü,
- Denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü,
- Mesleki sorumluluk sigortası yaptırma yükümlülüğü,
- Bildirimlerde bulunma yükümlülüğü,
- Saklama ve ibraz yükümlülüğü,
- Şeffaflık raporunun hazırlanması ve duyurulması yükümlülüğü,
- Türk Ticaret Kanunundan kaynaklanan yükümlülükler.

## 2. BÖLÜM: VERGİ KAYIP VE KAÇAKÇILIĞI

Mükelleflerin vergi kaçakçılığı vergi suçları olarak nitelendirilmektedir. Vergi suçu ise, ekonomi içerisinde yer alan devlet otoritesinin bir yaşama göstergesi olarak değerlendirilen vergi toplama hakkının engellenmesi, elinden alınması için vergi vermek zorunda olan kişi ve kurumların yasalara aykırı fiillerinden doğmaktadır. Toplum düzenini ve devlet otoritesini korumak amacıyla her toplumda uyulması gereken birtakım hukuk kuralları belirlenmiştir. Bu kuralların uyulması gereken şekli yasalarla düzenlenir. Bu kurallara uymamak suç niteliğindedir ve ceza gerektirir. Belirlenen kurallara riayetsizliği suç sayıp cezalandıran hukuk kurallarının tümüne de ceza hukuku adı verilmektedir. Ceza hukukunun en önemli ve temel ilkesi, kanunlarda açıkça suç sayılmayan bir fiile kişilerin cezalandırılmamasıdır. Yani ilk olarak suç belirlenir ve bu suça ceza tertip edilir. Bundan sonrası ise bu kuralların geçerliliğini ve işlerliğini sağlayıcı yan tedbirlerin getirilmesidir. İşte bu temel ilke vergi ceza hukukumuzda da ifadesini bulmuş ve VUK ile vergi suçlarının neler olduğu açıkça belirtilerek ceza hükümleri getirilmiştir. Vergi suçları esas olarak VUK’da ve bazen de her verginin kendi kanununda özel hükümler halinde düzenlenmiştir (Kocahanoğlu, 1983: 3-4).

### 2.1. Vergi Kaybı

Vergi, devletin kamu hizmetlerinin giderlerini karşılamak amacıyla vatandaşların kazançlarından, mallarından veya işlemlerinden yasalara dayanarak zorla aldıkları parasal değerler olarak tanımlanabilir (Çelik, 2005: 28). Bu tanım verginin sadece mali fonksiyonunu ele almaktadır. Günümüzde vergilerin, kamu giderlerini karşılama fonksiyonunun yanında sosyal ve ekonomik fonksiyonları da olabilmektedir. Devlet, kişiler arasında gelir dağılımı ve fırsat eşitliği sağlamak amacıyla, gerekirse vergi politikalarını bir araç olarak kullanabilmektedir. Vergilerin sosyal devlet ilkesi çerçevesinde harcanması da, vergi adaletinin ve gelir dağılımının gerçekleşmesi bakımından son derece önem taşımaktadır (Demircan, 2004: 534).

Genel olarak devlet ve mükellef vergi aşamasında taraf olmaktadır. Vergilendirme yetkisinden kaynaklanan bu ilişki vergi mükelleflerinin her dönemde vergi ödeme yükümlülüğüne karşı koyması veya en aza indirme çabalarına neden olmuştur. Çünkü vergiler bireyin kullanılabilir gelir ya da servetinin azalması sonucunu beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla devletin vergileme yetkisini kullanırken vergi adaleti, genellik, eşitlik, belirlilik, açıklık, gibi birtakım ilkeleri göz ardı etmesi mükelleflerin kanunlara ve kamu düzenine saygı duymamasına yol açmakta, dolayısıyla mükelleflerin salınan vergiye karşı, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi tutum ve davranışlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Sonuç olarak vergi mükelleflerinin vergi ödemeye karşı sergiledikleri bu tavır ve davranışlar; vergi adaleti, vergi ahlakı, vergi psikolojisi gibi çeşitli araştırma konularının oluşmasına yol açmıştır.

Vergilerden sağlanacak ekonomik ve sosyal yararı maksimize etmek ve vergileri etkin bir politika aracı olarak kullanabilmenin ön koşulu vergi kaçakçılığı ile oluşabilecek vergi kayıplarını en aza indirilmesine bağlı olacaktır (Özsoylu, 2006: 110).

Tanım ve kapsam bakımından oldukça geniş olan vergi kaybı, genel olarak, vergi uygulamaları yoluyla sağlanması beklenen hasılat ile fiilen hasılat arasındaki fark şeklinde tanımlanabilir. Bu anlamda vergi kaybı; mükelleflerin kontrolleri altında olan ya da olmayan, isteyerek ya da farkında olmadan neden oldukları vergi kaybını ifade etmektedir (Aydın, 2003: 19). Başka bir deyişle vergi kaybı, bir ülkede yer alan mali kanunlar çerçevesinde doğan veya doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle hazineye intikal etmemiş ya da edememiş olması durumudur. Bu noktada, hazineye intikal etmesi gereken paranın hazine dışında kalmasının hangi gerekçeye dayandığı değil, paranın hazine dışında kalması önem arz etmektedir. Daha geniş anlamda kayıp ise; düzenleme, uygulama, yargılama ve boşluklardan yararlanmak suretiyle kapsam dışına çıkma sonucu oluşan hazineye intikal etmeme anlamına gelmektedir (Karakoç, 2004: 90). Burada vergi kaybı, vergi kaçakçılığını da kapsamaktadır. VUK ise vergi kaçakçılığını “Vergi Ziyai” olarak ele almış ve 341. madde de; ‘mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi’ olarak tanımlanmıştır (Candan, 2004: 257).

Vergi kaybı, vergi kaçakçılığını da kapsayan bir kavramdır. Vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik getirilmesi vergi alacağının tahakkuk ettirilmemesi sonucunu doğurmaktadır. Bu sonuç vergi kaybı olarak kabul edilmektedir. Diğer vergi kaybı olarak kabul edilen durumlardan bazıları ise, medeni durum veya aile durumu hakkında yanlış bilgilerle veya diğer nedenlerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere verginin geri verilmesi durumudur. Bu durumlarda, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi, tamamlanması veya haksız vergi iadesinin geri alınması ceza uygulamasını önlemektedir (Taşdelen, 2007: 306).

Kanun koyucu sıfatı ile otorite tarafından yapılan yasal düzenlemelerle muafiyet, istisna, indirim, teşvik tedbirleri, yasal boşluklar ve basit usulde vergilendirme gibi nedenlerle alınmayan ya da gereği gibi alınamayan verginin de, kayıp olarak nitelendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu şekilde oluşan vergi kaybı, mükellefin yasal boşluklardan yararlanmak suretiyle olabileceği gibi, mükellefin vergiden muaf olan veya daha az vergilendirilen ekonomik aktivitelere yönelmesi şeklinde de ortaya çıkabilir (Candan, 2004: 257). Vergi kaybı kabahatinin cezası, para cezasıdır ve bu cezanın miktarı VUK’da ilgili maddelerde açıkça belirtilmiştir.

## 2.2. Vergiden Kaçınma

Verginin yük olarak algılanması ile mükellefler tarafından gösterilebilecek tepkilerin en önemlisi, vergi tutarını azaltmaya ya da yok etmeye yönelme davranışdır. Vergi ödememe eylemi, yasal yollarla gerçekleştirildiğinde ‘vergiden kaçınma’, yasa dışı yollarla gerçekleştirildiğinde ise ‘vergi kaçakçılığı’ olarak nitelendirilebilir (Şimşek, 2007: 12). Vergiden kaçınmayı tanımlamak vergi kaçırmayı tanımlamaktan çok daha zordur, bunun nedeni ise mükellefin vergiden kaçınırken bağlı olduğu herhangi bir yasal dayanağının bulunmamasıdır. Bu doğrultuda vergiden kaçınma; ‘kasıtlı aldatma olmadan vergi matrahını en aza indirmek için mükelleflerin çeşitli arayışları’ şeklinde tanımlanabilir. Kasıtlı aldatma veya hata ile vergiye tabi ekonomik faaliyetin beyan edilmemesi durumu kanunun ruhuna aykırı hareket etmek şeklinde ortaya çıkarken, bu davranış yukarıda da belirtildiği üzere vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilir. Yani vergiden kaçınma mevzuat boşluklarından yararlanmayı ifade etmektedir. Diğer bir açıdan bakıldığında vergi kaçakçılığı yasadışı bir davranışken, vergiden kaçınma yasalar çerçevesinde kabul edilen kanun boşluklarından yararlanmanın bir sonucudur (Acinöroğlu, 2013: 189).

Bu çerçevede vergiden kaçınmayı, vergi kanunlarındaki açık noktalardan ve boşluklardan yararlanarak vergi borcunun doğumuna engel olmak şeklinde ifade etmek de yanlış olmayacaktır. Kanun boşluklarından faydalanmak için vergi mevzuatına hakim olmak, boşlukları iyi bir şekilde belirleyebilmek yeterli olacaktır (Yurtsever, 2005: 119). Vergiden kaçınma, somut maddi olaya ilişkindir. Vergiden kaçınmada, vergi normundaki soyut olay tanımına giren işlemlerin oluşması engellenmektedir (Akkaya, 2002: 95).

Vergi kaçınmayı, devletlerin en temel gelir kaynağı olan vergilerin eksik ödenmesi ya da hiç ödenmemesi şeklinde tanımlamıştık. Vergiden kaçınma sonucu devlet gelir kaybına uğramakta, bu kayıp bütçe açıklarına ve dolayısıyla ekonomik büyüme üzerinde olumsuz sonuçlara yol açmaktadır (Demircan, 2003: 106). Vergiden kaçınma aslında vergi yükümlülüğünün kanunun lafzına uygun, fakat amacına aykırı olarak azaltılmasıdır. Bu durumda, vergiden kaçınma işlemi vergi idaresince saptansa bile, idarenin ya da vergi toplama yetkilisinin kişiyi eleştirebileceği bir husus bulunmamaktadır (Ergülen ve Erdem, 1998: 5).

Farklı bir görüşe göre vergiden kaçınma, yasanın tanıdığı olduğu bazı hakları kullanmaya ek olarak yasa dışı hareketlerin de mevcudiyeti vergi kaçakçılığını da kapsayan daha geniş bir kavram olmasını sağlamaktadır. Bu görüşe göre; mükellefin vergi matrahını küçültmesi, yok etmesi biçimindeki tepkilerin hepsi vergiden kaçınmadır. Kanunların koyduğu kuralların dışına çıkarılarak matrahın küçültülmesi ya da yok edilmesi niteliğindeki işlemler de vergi kaçırma kapsamındadır (Çölgezen, 2010: 76).



Vergiden kaçınma bir suç olmadığı için, bu fiili işleyenler hakkında herhangi bir cezai yaptırım bulunmamaktadır. Çünkü vergiden kaçınan yani onu ödemekten kurtulan kimseye bu olanağı sağlayan zaten vergi kanunlarının kendisidir. Vergiden kaçınmanın koşulları bazen kanun hükümlerinde de yer alabilmektedir (Aydın, 2003: 20). Vergi kanunlarında yer alan kaçınma yollarına özellikle kurumsal yapısı oturmuş, büyük ölçekli firmaların başvurduğu, bu tür firmaların mali işlerini yönetenlerin mevzuata hakim oldukları ve bu şekilde firmanın üzerindeki vergi yükünü azaltmaya çalıştıkları da görülmektedir (Yurtsever, 2005: 119).

Vergiden kaçınmada herhangi bir kanuna aykırılık durumu söz konusu değildir. Vergiden kaçınma vergi yükümlülüğünü azaltmak için davranışsal olarak yapılan bir takım değişimlerdir. Vergi mükellefleri vergi uygulaması nedeniyle değişen fiyatlara tepkilerini davranışlarını değiştirerek gösterirler. Dolayısıyla vergiden kaçınmada vergilendirilen olayla ilgili ilişki boyutu değişir. Ancak vergiden kaçınma, marjinal sosyal maliyet ve marjinal sosyal yarara dayalı yapılan tercihlerde bozulmalara neden olduğu için sosyal açıdan arzu edilmez (Hyman, 1999: 384-397).

### **2.3. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri**

Vergi kaçakçılığı; kanunsuz yollara sapmak veya başvurmak suretiyle az vergi ödenmesidir. Vergi kaçağı, genellikle yükümlülüğün tesis ettirilmemesi, beyannamelerin verilmemesi, satış ve hasılatın vergilendirilmemesi veya defter ile beyannameler kapsamına alınmaması şekillerinde ortaya çıkar (Şeker, 1994: 10).

Vergi kaçakçılığı her şeyden önce bir ülkedeki vergi yükü dağılımını ve adaleti etkiler. Bu durum, vergi kanunlarına uyan mükellefler açısından ek bir maliyet anlamına gelmektedir. Bununla beraber, kaybolan vergi gelirinin maliyetsiz şekilde elde edilebileceği ve önemli kamusal projelerde kullanılacağı ya da vergi oranlarının düşürülmesine yönelik politika uygulamasına kaynak teşkil edeceği düşünüldüğünde, dürüst mükelleflerin, sistemin etkin çalışmaması karşısında düştükleri durum, daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Artan kamusal ihtiyaçların vergi kayıplarının yüksek olduğu bir ortamda, vergi oranlarındaki artışlar ve/veya vergilendirilmeyen kaynakların üzerine vergi konulması –verginin tabana yayılması değil; vergi tabanının genişletilmesi- aracılığıyla finanse edilmeye çalışılacağı gereğini ortaya çıkaracaktır (Slemrod, 2007: 41-42).

Vergi kaçakçılığının ortaya çıktığı durumlardan birisi de kayıt dışı istihdamın söz konusu olduğu durumlardır. Kayıt dışı istihdama bağlı vergi kaybı, bağımlı ya da bağımsız çalışanların, çalışmalarını kamu kurum ve kuruluşlarına hiç bildirilmemesi ya da gün veya ücret olarak eksik bildirilmesi şeklinde ortaya çıkar. Yapılan araştırmalara göre Türkiye’de yaklaşık

on milyon<sup>1</sup> kişinin kayıt dışında çalıştığı tahmin edilmektedir. Farklı bir anlatımla çoğunluğu ücret geliri elde eden on milyon kişinin kazançları kayıt dışında kalmaktadır. On milyon kişinin ödemesi gereken vergi, sigorta ve benzeri yükümlülükleri düşünüldüğünde devletin önemli miktarda bir vergi kaybına uğradığı söylenebilir (Yereli ve Karadeniz, 2004: 201). Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin (kayıt dışı istihdam) ve vergi beyannamelerinde gelirin eksik beyan edilmesinin bir sonucu olan vergiden kaçınma, vergi sisteminin hedefi olan gelir arttırmayı ve yeniden dağıtımını zayıflatmaktadır. Bu, kurallara saygılı olanlardan olmayanlara doğru istenmeyen bir yeniden dağıtıma yol açar. Ayrıca, resmi ve resmi olmayan aktörler arasında haksız rekabet yaratır. Son olarak vergi ahlakını daha çok zayıflatarak vergiden kaçınmaya daha da çok yol açar (GİB, 2013: 18).

Bu doğrultuda vergi kaçakçılığının sebeplerinin iyi bir şekilde analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığının birçok nedeni bulunmaktadır. Bunları genel olarak mali, hukuki, idari ve siyasi nedenler şeklinde sınıflandırmak daha yararlı olacaktır.

### **2.3.1. Mali Nedenler**

Vergi, satın alma gücünün devlete geçmesini içeren basit bir ödeme aracı olarak görülmemelidir. Mükellefler vergi kanunlarının gereğini yerine getirirken, her aşamada vergi yönetimi ile karşı karşıya gelmektedirler. Bu sebeple, mükellefler vergi yönetimleriyle olan ilişkilerine, ödedikleri vergi kadar önem vermektedirler. Vergi yönetiminin, mükellef psikolojisi açısından göstereceği başarılı uygulamalar vergiye karşı direnmeleri azaltabilmektedir (Şenyüz, 1995: 48). Bu durum mükellefi memnun edecek uygulamalar, mükellefi vergi kaçakçılığı düşüncesinden vazgeçirebilecektir.

Vergi kaçakçılığının mali nedenlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

#### **2.3.1.1. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı**

Mükelleflerin ödeyeceği ve idarenin toplayacağı vergilere ilişkin yerine getirilmesi gereken esas ve kuralları vergi kanunları göstermektedir. Her iki tarafın da, yasalara uygun hareket etmesi, ilgili esas ve kuralların uygulanabilir ve anlaşılabilir olmasıyla mümkün olabilir. Mükellefler basit olmayan yasalar karşısında keyfi uygulamalara yer vererek, bilerek ya da bilmeyerek vergi kaybına sebep olabilirler (Şenyüz, 1995: 62).

Klasik modelin kurucularından Adam Smith, vergide birlik ilkesini vergileme ile ilgili prensipler arasında saymıştır. Bu ilkeye göre, mükellef ödeyeceği verginin miktarını, zamanını ve ödeme şeklini daha önceden bilmelidir. Vergilerin belirli olması için ise vergi kanunlarının

---

<sup>1</sup> <http://www.sgg.com.tr/427-Haber-22-milyon-calisanin-10-milyonu-kayit-disi.html>, Erişim Tarihi: 19.05.2014.

geriye doğru yürümemesi ve vergi aflarına mümkün olduğunca başvurulmaması gerekir (Kıldış, 2000: 7). Türkiye’de vergi sisteminin durumuna bakıldığında, vergi mevzuatının ülkenin ekonomik, sosyal ve mali ihtiyaçlarına cevap veremediği açıktır. Bunun yanında sade, kolay anlaşılır bir yapıda olmadığı ve sürekli değiştirilme ihtiyacı gösterdiği herkes tarafından bilinen bir durumdur. Vergi kanunlarının karmaşık yapısı, vergi kaçaklığının sonucu olarak vergi kaybının oluşmasına sebep olmaktadır. Çünkü karmaşık bir yapıda olan ve anlaşılmasayan bir kanunun doğru bir biçimde uygulanması mümkün değildir. Çok sayıda vergi kanunun olması ve birbirleriyle bağlantısının kurulmaması, uyumun sağlanamamasına yol açmaktadır. Bu durumun temel nedeni vergi hukukunun, hukuk ilkelerine göre değil, Hazine’nin gelir ihtiyaçlarına göre belirlenir hale gelmesi şeklinde ifade edebilir (Karakoç, 2004: 94).

Ülkemizde, vergi ile ilgili yasal ve idari düzenlemeler, hukukçuların büyük çoğunluğunun bile anlamakta ve yorumlamakta zorlandıkları, hatta bu sebeple neredeyse vergiyle ilgili yasal düzenlemelerden uzak durmayı tercih edecekleri kadar teknik ve karmaşık bir yapıya sahiptir. Vergi hakimlerinin çoğunlukla sadece hukuk eğitimi almış olmaları, vergiyle ilgili kanunların ve düzenlemelerinin sadece sözel yorumun yetersiz kalması, diğer yorum tekniklerinin kullanılmasının da gerekliliğini göstermektedir. Vergi mükelleflerinden, bu konularda gerekli uzmanlığa sahip olmaları elbette ki beklenemez. Bu konuda, uzmanlardan yardım almalarının da, hem vergi sisteminin sahip olduğu karmaşıklık hem de ülkede vergiyle ilgili uzmanlığa sahip yeterli danışmanın bulunmaması, bu uzmanlardan elde edilebilecek yardımların maliyetlerini artırmaktadır (Çoban, 2004: 60).

Karmaşık bir vergi hesaplama ve toplama tekniği hem mükellefleri, hem vergi idaresini hem de vergi yargısını etkileyecektir. Durumun böyle olması, personel fazlalığı ve dolayısıyla maliyetlerin artmasına sebep olmaktadır. Sistemdeki metot ne kadar çok işleme ve personele ihtiyaç duyarsa, vergilerin topluma olan maliyeti de o kadar artacaktır. Ülkemizde vergi tekniği o kadar karmaşık bir durumdadır ki, mükellefler bir tarafa, bu alandaki meslek mensupları ve maliye bakanlığı yetkilileri dahi, vergi ile ilgili sorunlara yeterince cevap verememektedirler (Demir, 1999: 25).

### **2.3.1.2. Vergi Oranları**

Mükellefin vergilendirme karşısındaki tutumların en önemli belirleyicisi, mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise vergi oranlarıdır. Bu nedenle vergi oranlarının mükelleflerin vergilendirme karşısındaki psikolojik tutumlarını belirlemede önemli bir işleve sahiptir. Vergi oranları arttıkça mükelleflerin vergileme karşısındaki davranışları olumsuz yönde değişecektir. Çünkü vergi oranlarının artması ile birlikte mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarı da artacaktır (Biberoğlu, 2006: 67).

Üretimde azalmaya neden olan etkenlerden birisi de vergi oranı ve buna bağlı olarak artan vergi yüküdür. Vergi oranlarının artması ile kullanılabilir gelir seviyesinin azalması ve tüketimin kısılmasına gidilmesi, zaman içinde üretimin de azalmasına neden olmaktadır. Yani, talep seviyesinde meydana gelen daralma, dolaylı olarak arz seviyesini de daraltmaktadır (Şimşek, 2007: 21). Vergi yükü kavramını Türkiye açısından değerlendirdiğimizde vergi mükelleflerinin en çok yakındıkları kavramlarının başında gelmektedir. OECD ülkelerinde 2000 yılında %35,2 olan vergi yükü (toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya) oranı 2010 yılında %33,8 olmuştur. Türkiye'de ise bu oran 2000 yılında %24,2 iken 2010 yılında %25,7<sup>2</sup> olmuştur.

Mükellefler, ödedikleri vergi sayısının çokluğu sebebiyle gereksiz kırtasiyeciliğe ve zaman kaybına yol açtığı için, aslında çok ağır vergi yüküne sebep olmasa bile, vergiye psikolojik sebepler yönüyle de sıcak bakmayabilirler. Ayrıca, gelişmekte olan ülkeler bakımından, mevcut olan vergilerin sayısının çok olması, vergi kaçakçılığını artıran bir etken olarak görülmektedir. Sebebi ise, değişik ve çok sayıdaki vergilerin hem vergi sistemini karmaşık hale getirerek, hem de devletin aktif bir maliye politikası izlemesini zorlaştırarak kaçakçılığın artmasına sebep olmaktadır (Çiçek, 2006: 70).

### **2.3.1.3. Vergi İdaresi ve Denetim**

Ülkemizde vergi idaresinin örgütlenme yapısının, yasalarca yüklenen geniş kapsamlı büyük görevleri yürütecek ve çağdaş ihtiyaçlar doğrultusunda üstleneceği yeni görevleri gerektiği gibi yerine getirecek durumda olduğu söylenemez. Türkiye'de vergi idaresinin örgütlenme sorununa, ilk olarak Aralık 1963 yılında sunulan White raporunda değinilmiştir. Bu raporda, 'Türkiye'de vergi idaresinin ıslahı mevzuunda en bariz engeli, Maliye Bakanlığı bünyesi içinde, yukarıdan aşağıya dikkatini münhasıran gelir konularına hasretmiş bir teşkilat biriminin mevcut bulunmayışı teşkil etmektedir' görüşüne yer verilmiş ancak rapor üzerinden geçen onca süreye rağmen, hala aynı tespitin geçerli olması düşündürücü bir durumdur (Gerçek, 2004: 623).

Gelir İdaresi Başkanlığının gerek örgütlenme yapısı gerekse de hiyerarşik yapısının iyi olmaması, vergisel işlemlerin yoğunluğu gibi nedenlerle merkez ve taşra teşkilatları arasında bir uyum ve bütünlük sağlanamamaktadır. Merkez ve taşra teşkilatının görev, yetki ve sorumluluklarının net olarak bilinmemesi nedeniyle taşra teşkilatı inisiyatif kullanarak sorumluluk üstlenmekten kaçınmakta, merkez teşkilatının günlük sıradan işlerin yükü altında bırakılmasına bu da merkez teşkilatının vergi politikalarının hazırlanması, gelir ve usul mevzuatının iyileştirilmesine, uygulamanın koordinasyonuna yeteri kadar vakit ayırmasını engellemektedir (Baytar, 2006: 15). Ancak son düzenlemeler ile 2006 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan Gelirler Politikaları Genel Müdürlüğü ile 2011 yılında kurulan

<sup>2</sup> <http://www.thelira.com/yazar/31/ekrem-oncu/2392/turkiye>

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı sorunlara çözüm aramaktadır. Umarız ki sayılan etkenler, yapılan düzenlemeler ve yeni kurunlar birimler ile aşılarak, gerekli düzen sağlanır ve karmaşa yapıdan normal bir yapıya geçiş olur.

Her organizasyonda olduğu gibi vergi yönetimi de kırtasiyeciliğin artması ile orantılı olarak “Parkinson Azalan Etkinlik Yasası”na tabidir. Bu durumu, ‘kırtasiyecilik arttıkça memur sayısı artar, memur sayısı arttıkça aylıklar yetersizleşir, aylıklar yetersizleştikçe yetenekler düşer, yetenekler düştükçe yeteneksizleri denetlemek için kurallar çoğalır, kurallar çoğaldıkça kırtasiyecilik artar’ şeklinde açıklayabiliriz. Oysaki yoğunlaşan bir bürokrasi, iki üç saniyelik işler için günlerce sıra beklemeye, işlerde karışıklığa ve hata olasılığının artmasına sebep olur. Bürokrasinin bu tür etkileri ise, çoğu zaman mükellefleri çileden çıkarır. Bu durum mükellefi, ödenen verginin yükünden çok, psikolojik yükü altında bırakır (Şenyüz, 1995: 72).

Vergi denetiminin mükellefleri etkilemesi açısından daha öncelikli bir yere sahip olan vergi incelemesi boyutudur. Vergi incelemesinden amaç, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. VUK’daki bu hüküm uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin öncelikli sorumlulukları, ödenmesi gereken vergi tutarını saptamaktır. Bu anlamda, inceleme sonucu mükellefe ilave bir vergi tarhiyatı yapılabileceği gibi, tersine mükellefe iadesi gereken vergide saptanabilir (Erdağ, 2006: 60).

Vergi Denetiminin sebebi ve gerekliliği şöyle açıklanabilir;

1. Vergi kaçırılmasının önüne geçilmesi,
2. Mali nedenler,
3. Sosyal Nedenler,
4. Hukuki Nedenler.

#### **2.3.1.4. Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği**

Mükellef ile vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, vergi kaçakçılığı sonucu ortaya çıkabilecek vergi kaybının önlenmesinde çok önemli bir fonksiyona sahiptir. Meslek mensupları vergi kaçakçılığının önlenmesinde özellikle işletme içerisinde belge düzeninin yerleşmesi ve sahte fatura konusunda önemli rol oynarlar (Kıldış, 2000:8).

Belge düzenine uymak konusunda vergi bilinci önemli rol oynamaktadır. Türkiye’de belge düzeni, sadece vergi yasası olayı olarak ele alındığı, vergi ahlakı dikkate alınmadığı için rayına oturtulamamakta ve önemli boyutta vergi kaybına neden olmaktadır. Mükellefin ve vergi idaresinin, organize olmuş ve bilgi düzeyi yüksek muhasebe ve mali müşavir mekanizması, vergileme sisteminde ortaya çıkacak bu tür sorunları azaltacaktır. Fakat Türkiye’de bu işi yapan

insanların bilgi düzeylerinin yeterli olmaması nedeniyle önemli sorunlarla karşılaşmaktadır (Şimşek, 2007: 24).

### **2.3.2. Hukuki Nedenler**

#### **2.3.2.1. Vergi Kanunlarının Karmaşıklığı**

Vergi kanunlarındaki karmaşık yapı, mükelleflerin doğru beyanda bulunmama eğilimine sebep olmaktadır. Bu eğilimin önüne geçilebilmesi için öncelikle, kanunlar sade olmalı ve vergi sisteminde sürekli değişikliklere gidilmemelidir. Mükelleflerin, vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünmeleri, onların gönüllü uyum derecesini etkileyebilir. Diğer taraftan, kanunlardaki karmaşık yapı denetmenler ve yargı organları için de güçlükler doğurur. Böyle bir durumda denetimlerde düşük beyanı ortaya çıkarmak güçleşir. Bunun mükellefe yansması ise bazı gönüllü uyum davranışlarının cezalandırılması ve indirimden yararlanması gereken mükelleflerin indirimden yararlanamaması şeklinde gerçekleşmektedir (Çelikkaya, 2002).

Vergi sistemlerinde ülkenin değişen şartlarına uygun olarak ve uluslararası mali mevzuata uyum ve bütünleşme sağlamak amacıyla değişiklikler yapılması doğaldır. Mevcut yasalar uygulanmasında yaşanan güçlükler ve vergi toplanmada karşılaşılan sorunlardan dolayı sık sık değişiklikler yapılması da gerekebilir. Ancak bu durum yükümlülerin vergi sistemine olan güvenini sarsar, sistemin yerleşmesini güçleştirir ve vergi kaçakçılığını teşvik eder. Vergi değişiklikleri, vergi yükü aynı kalsa dahi yükümlülerin art duygularını harekete geçirmekte ve vergi kaçakçılığının artmasına sebep olmaktadır. Özellikle mükelleflerin yeni vergiye henüz alışmadığı ve idarenin de kontrole zaman bulamadığı dönemlerde vergi kaçakçılığı eğilimi artmaktadır (Akmaz ve Akyol, 2007: 31).

#### **2.3.2.2. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı**

Kanunlarla konulan vergilerin sağlıklı ve doğru bir biçimde toplanmasındaki en etkili araç, vergi cezalarıdır. Bu etkililiğin derecesi ise suç oluşturan hukuka aykırı fiillerin ve bunlara uygulanacak olan cezaların belirli, kesin, açık olması ve hukuka uygun bir biçimde uygulanmasına bağlıdır. Belirsiz, yoruma açık suç ve ceza hükümlerinin uygulanması birtakım güçlükleri, zaafı ve keyfilikleri ve bunların sonucunda adaletsizlikleri beraberinde getirir. Bu itibarla, vergi suçlarının ve bunlara uygulanacak cezaların kanunlarda çok iyi tanımlanmalı ve sınırlanmalı; vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş bir suç olduğu bilinmelidir (Aydemir, 1995: 38-39).

Etkisi yüksek olan vergi cezalarının, rasyonel ve etkin bir şekilde uygulanmamasından dolayı bu cezaların sert ve adaletsiz olduğu ileri sürülmektedir. Bunun için cezaların çok iyi tanımlanması ve doğru bir şekilde işletilmesi gerekmektedir. Belirsiz, yoruma açık fiillerin ve bunların cezalarının uygulanmasında her zaman güçlükler yaşanmaktadır. Vergi cezaları, yargı

organlarının dahi yoruma girmesini gerektirmeyecek şekilde net olmalıdır. Türk mali ceza hukukunda, vergisel düzenlemelere uymayanlar için birçok müeyyide olmasına rağmen, bunlar etkin şekilde uygulanmamaktadır (Akmaz ve Akyol, 2007: 34).

Vergi cezalarının caydırıcılığı her daim tartışıla gelmiştir. Ağır cezaların vergi kaçakçılığını artırdığı öne sürülmüştür. Yükümlü ödeyemeyeceği bir ceza ve gecikme faiziyle karşılaşınca bir yandan yargıya gidip, diğer yandan vergi kaçırmaktadır. Vergi kaçırmanın çokluğu ise vergi affını zorlayıcı nedenler arasında sayılmaktadır. Aynı zamanda vergi sisteminde yer alan şekil şartları da vergi kaçakçılığını artırmaktadır. Bu doğrultuda bahsedilen bu durum karışıktır ve bu durumu düzeltmek de idareye düşmektedir (Taşkın, 2010: 126).

### **2.3.2.3. Vergi Afları**

Ekonomik, mali, siyasi gibi daha birçok nedenden dolayı başvurulmuş vergi afları, vergi adaletinin gerçekleşmesi açısından bazı sakıncalı durumlara meydan vermektedir. Vergi affı ile vergi borcunu zamanında ödeyen dürüst mükellefler ve vergi borcunu zamanında ödemeyen ve bu sebeple cezalandırılması gereken mükellefler arasında eşitsizlik meydana gelmektedir. Bu durum vergi ödevini yerine getirmeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi anlamına gelir. Sonuç olarak dürüst mükelleflerin aleyhine vergi adaleti bozulmuş olmaktadır. Ayrıca vergi affı çıkmadan önce cezalandırılan ve cezasını ödeyen mükellefler adına da bir adaletsizlik söz konusudur. Bu da vergide eşitlik ilkesine zarar vermektedir. Hem iyi niyetli vergisini zamanında ödeyen vergi mükellefleri ile hem de aftan önce vergisini cezası ile birlikte ödeyenler ile hiç vergi ödemiş olanlar arasında bir adaletsizlik durumu doğacaktır (Çetin, 2007: 178).

Af kanunlarının çok sık çıkarılması, vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının da yok olmasına yol açmaktadır. Zamanında vergisini ödeyenlerin sisteme karşı olan güvenini sarsma anlamına gelen afların en büyük olumsuzluğu, ulaşılması zor olan vergi adaletini ortadan kaldırmasıdır. Diğer bir taraftan vergi affı, vergi ödemeyenler lehine rekabet üstünlüğü sağlayarak, kayıtlı ekonomiyi zor durumunda bırakıp kayıtsız ekonomiyi özendirilmektedir (Gök, 2007: 149).

Vergi affı ile mükelleflerce zamanında ödenmeyen ya da eksik ödenen vergi anaparasının yanında faiz, gecikme zammı gibi ek maliyetlerin geriye dönük olarak af kapsamına alınması, yasal olarak vergi ödeme zorunluluğunu ortadan kaldırılmış olmaktadır. Mali af düzenlemelerinin sosyal, ekonomik, mali yönden olumlu ve olumsuz etkileri bulunmaktadır. Bu yüzden af düzenlemeleri, bu çerçevede değerlendirilerek düzenlenmelidir (Yurtsever, 2005: 123).

1980 sonrası 2011 yılına kadar yaklaşık olarak on üç adet vergi affı yapılmıştır. Türkiye'de 2013 yılından geriye doğru bakıldığında son 15 yıl içinde 1998 yılından günümüze

toplam 5 adet vergi affı yasası uygulanmıştır. Bunlar; 4369, 4731, 4751, 4811, 6111 sayılı kanunlardır.

**Tablo 2.1: Son 15 Yıl İçerisinde Yapılan Vergi Afları ve Getirileri**

Vergi Afları	Tahsilât
25/02/2011 Tarihli 6111 Sayılı Kanun	7.908.887.740
13/11/2008 Tarih ve 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun	1.575.000.000
25/02/2003 Tarih ve 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu	4.714.760.612
06/02/2001 Tarihli Resmi Gazete’de Yayımlanan 414 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği	258.467.072.878
22/07/1998 Tarih ve 4369 Sayılı Kanun	-

**Kaynak:** Yaraşır, 2013: 184-185.

Tablo 2.1’e bakıldığında 1998 yılındaki af haricinde diğer afların vergi tahsilatı açısından olumlu olarak gerçekleştiği gözlemlenmektedir. Özellikle son olarak 2011 yılında yapılan af ilk taksit ödemeleri itibarıyla %81 oranında rekor bir tahsilat düzeyine ulaşılmıştır. Yapılandırma sonucunda 39,4 milyar TL’yi aşan bir kamu borcu yeniden yapılandırılmıştır. Affın ilk taksiti ve bugüne kadar yapılan ödemeler dahil toplamda 7.908.887.740 liralık bir tahsilat sağlanmıştır. 1998 yılındaki affın kapsamının çok geniş olması ve köklü yeniliklere odaklanması kamuoyunda kanunun “vergi reformu” olarak adlandırılmasına sebep olmuştur. Ancak Kanun bir yıllık bir uygulamadan sonra, 2003 yılında uygulanmak üzere kaldırılmış ve yasa öncesi uygulamalara geri dönmüştür. Uygulandığı kısa süreçte de olumlu etkiler değil, ekonomik açıdan olumsuz etkilere sebebiyet veren bir yasadır.

### 2.3.3. İdari Nedenler

Bir vergi sisteminin etkinliğinin sadece uygun yasal mevzuatla belirlenmesi doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Bunun yanında vergi idaresinin verimliliği ve bütünselliği de büyük önem taşımaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, kamu gelirlerinin yeterli düzeyde toplanamamasının nedeni ya vergi idaresinin görevinin bilincine varmasında yaşanan sıkıntılar ya da vergi idaresinin yozlaşması ile açıklanabilmektedir. Vergi yasaları ne kadar dikkatlice düzenlenirse düzenlensin, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki uyumsuzlukları ortadan kaldırılabilmeye yeterli olmayacaktır. Yetenekli ve sorumluluğunun bilincinde personele sahip bir vergi idaresi, devletin vergi potansiyelini gerçekleştirmede olmazsa olmaz derecesinde önemli bir önkoşuldur. Genel kaniya göre vergi idaresi ne kadar iyiye vergi kanunu ve politikası da o kadar iyidir (Utkuseven ve Gökbnar, 2007: 1).

Vergi toplamadaki kısıtlayıcı unsurlar arasında, vergi idaresinin örgüt yapısının işlevsiz olması, vergi memurlarının eğitim düzeyi, vergi mükelleflerinin vergi bilinç düzeyi ve son



olarakta bağımsız denetim kuruluşlarının örgütsüzlüğü ve etkinsizliği sayılabilir. Vergi idaresinin etkinsizliğini yaratan maddi araç ve gereç kısıtlamalarına ilaveten, idarenin iş yükü, vergi kaçakçılığının büyük boyutlara ulaşmış olması, idare üzerinde siyasi ve sosyal baskılar da idarenin vergi kaçakçılığı ile etkili bir şekilde mücadele etmesini engelleyen faktörler olarak sıralanabilir (Karabacak, 2005: 136).

Faaliyetlerinin birçoğunu kayıt dışında yürüten mükellefler, vergi idaresi tarafından izlendiğine ve vergi denetimine tabi tutulacağına inanmayan mükelleflerdir. Türkiye'deki vergi denetimi yeterli olmadığından, mükellefler kayıt dışı davranış sergilemekten çekinmemektedirler. Denetimin; eğitim, vergi bilincinin yerleşmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin yerleşmesi gibi başka amaçları da vardır. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini bilmeleri, yasalara uygun davranma eğilimlerini arttırmaktadır. Zamanaşımı süresi (5 yıl) içinde her mükellefin en azından bir defa incelenmesi gerektiği noktasından hareketle, % 20 olması gereken inceleme oranı % 3-4'lerde kalmaktadır. Bu yaklaşıma göre ülkemizde mükellef açısından vergi incelemesine tabi tutulma riski oldukça düşüktür (Akmaz ve Akyol, 2007: 34).

#### **2.3.4. Siyasi Nedenler**

Siyasilerin tavırları, vergi kaçakçılığının diğer bir sebebi olabilmektedir. Siyasi iktidarlar, genellikle baskı gruplarının, oy temin ettikleri çevrelerin istekleri doğrultusunda kararlar alarak, oy uğruna vergilendirme ile ilgili yasal düzenlemeler yapabilmekte, bu sayede bazı kesimlerin vergi yükünü azaltırken, bazı kesimlerin vergi yükünü de artırabilmektedirler. Ayrıca siyasi partilerin vergileme konusunda değişik görüşleri, birbirinden zıt uygulama projeleri bulunduğundan, politik istikrarın bulunmadığı bir ülkede her seçim döneminde, ayrı siyasi partilere mensup mükelleflerin beklentileri başlamaktadır. Siyasi partilerce kendi programları çerçevesinde hazırlanan ve her şeye yeniden başlanacağı kanaati oluşturan vergi paketleri ve projelerinin çokluğu, kamuoyunda mevcut haliyle ciddi ve istikrarlı vergi politikası olmadığı izlenimini uyandırırken vergi mükellefleri ise kendi kararlarıyla şahsi menfaatlerini korumaya çalışırlar (Oral ve Sayın, 2009: 145).

Diğer yandan, siyasi değişimler çerçevesinde yürürlüğe konan ve uygulanan farklı vergi politikaları da vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına sebep olmaktadır. Vergi politikalarındaki istikrarsızlıklar ve bu duruma vergi mükelleflerinin gösterdiği tepkiler, ek vergi düzenlemeleri şeklinde geçici vergi artışına yönelik politikaların uygulanması, verginin tabanının genişletilememesi ve toplumun gelir düzeyinin düşüklüğü ülkede vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmıştır. Sayılan bu nedenlerin hepsinin altında yatan asıl sebep ise, siyasi değişimlerin sık sık yaşanmasıdır (Demircan, 2004).

### **2.3.5. Sosyal Nedenler**

Bireyleri vergi ödemeye sevk eden ve caydıran faktörleri, yalnızca ekonomik sebeplerle açıklamak mümkün değildir. Ekonomik faktörlerin dışında, bireyle devlet arasındaki mali ilişkinin incelenmesi esnasında, vergi bilinci veya vergi ahlakı gibi sosyal nedenleri de göz önünde bulundurmamak gerekmektedir (Aktan, 2012: 20).

Bireylerin vergi kültürü yani vergi ödeme bilinci; ‘toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları’ şeklinde tanımlanabilir. Bireylerin bu kültür düzeyine ulaşabilmesi için öncelikle aileden başlayan iyi bir eğitim ve çeşitli okullarda görsel ve yazılı iletişim araçlarıyla beraber dinsel kurumlarca da desteklenecek bir eğitim almaları gerekir. Vergi kültürünün oluşmasında eğitimin rolü ile birlikte devletin uygulayacağı vergi politikasının da etkisi söz konusudur. Bunun içinde devletin vergi politikasını oluştururken ve uygularken verginin genel ve esas ilkelerine bağlı kalması gerekli olduğu gibi, verginin adil olması, tarafsız olması, vergi yasalarının basit ve anlaşılır olması, vergi normlarının istikrarlı ve ihtiyaca yetecek düzeyde olması gerekmektedir (Işık, 2009:852).

Mükellefleri vergi kaçakçılığına iten sosyal nedenler arasında en fazla orana sahip olan durum, mükelleflerin vergi bilincinin gelişmişlik düzeyidir. Vergi ahlakı, vergiye tabi kazanç ve irat sahibi olanların vergilerini yasaya uygun ölçü ve zamanlarda ödemeleri konusundaki tutum, davranış ve değer yargılarıdır. Diğer bir tanımla vergi ahlakı, vergiye ilişkin vergi yükümlülüklerinin yerine getirilme derecesi olarak tanımlanır. Kanunen ödenmesi gereken vergi borcunun tam olarak ödenmesi, vergi ahlakının tam olduğunu gösterir. Psikolojik yaklaşım, vergi kayıp ve kaçaklarını vergi bilincine ve vergi ahlakına bağlı olarak inceler. Hukuki ve idari tedbirlerin yanında vergi yükümlülerinde vergi bilincinin ve buna bağlı olarak vergi ahlakının oluşturulması gerekir. Vergi bilinci ve vergi ahlakı bir yandan vergi adaletine, diğer yandan da toplanan vergilerin amacına uygun olarak doğru yerde harcanmalarına bağlıdır. Vergi bilinci ve vergi ahlakının yerleşmiş olduğu ülkelerde yükümlüler vergi görevlerini titizlikle yerine getirmektedirler. ABD’de tahsilat açısından ulusal düzeyde %85 olan gönüllü uyum oranı, gelişmiş ülkelerde vergi bilinci ve vergi ahlakının daha yüksek olduğunun açık bir göstergesidir (Akmaz ve Akyol, 2007: 38).

### **2.4. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Ortaya Çıkış Şekilleri**

Vergi kaybının ve kaçığının ortaya çıkması çeşitli şekillerde gerçekleşebilmektedir. Bazı durumlarda, kayıtlara geçmemesi için fiş, fatura vb. belge vermeden alım satım yapılması, dolandırıcılık, hırsızlık ya da rüşvet gibi yasadışı yollarla para kazanma ya da kayıtlara geçmesin diye sigortasız işçi çalıştırma gibi çeşitli sebeplerden dolayı vergi kaybı ve kaçığı ortaya çıkabilmektedir. Bu ve benzeri durumları genel olarak üç başlık altında toplayabiliriz. Bunlar vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomidir.

### **2.4.1. Vergiden Kaçınma**

Kişilerin kanunlara aykırı hareketleri söz konusu olmaksızın vergi payı bulunan bir malı satın almaması veya vergili bir alanda ekonomik faaliyette bulunmaması şeklinde davranışlarda bulunmak suretiyle vergi vermemeyi istemeleri vergiden kaçınma olarak adlandırılmaktadır (Kaşkar, 1996: 57).

Vergiden kaçınma, değişik şekillerde kendisi gösterebilmektedir. Bu şekillerden en tipik olanı özellikle tüketiciler tarafından vergi ödemeyi gerektiren mal ve hizmetler yerine vergi ödemeyi gerektirmeyen veya daha düşük vergi ödemeyi gerektiren mal veya hizmetlerin tercih edilmesidir. Bu sayede hiç ya da daha az vergi ödeme söz konusu olacaktır. Yatırımcılar için, vergisiz, vergi indirimi veya vergi istisnası olan sektör veya bölgelere yönelmek ise vergiden kaçınmanın bir diğer şeklini oluşturmaktadır. Vergiden kaçınmaya yol açan durumların bir kısmı vergisel teşviklerle ilgilidir. Kanun koyucu belli kesimlerin gelişmesini sağlama ve koruma amacıyla vergi kanunlarında çeşitli muafiyet, istisna ve indirimlere yer vermiştir (Kıldış, 2007: 123).

### **2.4.2. Vergi Kaçakçılığı**

Ülkemizde yasadışı faaliyetlerden doğan vergi kaçırma yöntemleri, ekonomik faaliyetlerden kaynaklanan ve ekonomik faaliyetlerden kaynaklanmayan şeklinde bir ayrıma tutulabilir. Ekonomik faaliyetlerden kaynaklanan vergi kaçırma yöntemlerine kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, izinsiz kumar oynatma ve tefecilik örnek olarak verilebilirken; ekonomik olmayan faaliyetlerden kaynaklanan vergi kaçırma yöntemlerine ise dolandırıcılık, sahtekarlık, hırsızlık, rüşvet ve kalpazanlık örnek olarak verilebilir (Aydın, 2003: 26).

Vergi kaçakçılığının özü, daha az vergi ödemek ya da hiç ödememek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmektir. Ülkemizde yoğun bir şekilde meydana gelen vergi kaçakçılığı, yeteri kadar vergi toplanamamasına, yüksek bütçe açıklarına, vergi oranlarının yükselmesine, adaletsiz bir vergi sistemine ve gelir dağılımının bozulmasına yol açmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçuyla yeterince mücadele edilmemesi, toplumda adalet anlayışının yıpranmasına yol açmaktadır. Bu durum ise halkın sisteme olan güveninin sarsılmasına sebep olmaktadır. Bu durum da beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemimizde ciddi sıkıntılara yol açmakta, toplumsal barışı tehdit eder bir hal almaktadır (Çelik, 2005: 7).

Ayrıca ülkemiz vergi mevzuatı vergi kaçakçılığına neden olan fiillerin cezaları belirlenmiştir. Bu fiilleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (VUK, md: 359):

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,

- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak.

**Tablo 2.2: Vergi Türleri İtibariyle 2011-2012 Yılı İnceleme Sonuçları**

VERGİ TÜRÜ	İNCELENEN MATRAH (TL)		BULUNAN MATRAH FARKI (TL)		MATRAH FARKI ÜZERİNDEN TARH EDİLEN VERGİ (TL)		MATRAH FARKINDAKİ DEĞİŞİM (%)
	2011	2012	2011	2012	2011	2012	
Gelir Vergisi	1.586.197.618	96.143.976	18.430.305	25.582.141	5.180.306	7.722.879	38,80
Kurumlar Ver.	4.251.799.781	15.694.708	18.600.315	10.625.304	4.581.149	2.561.915	- 42,88
KDV	9.136.386.241	3.746.260.371	334.385.008	274.356.674	142.277.905	71.160.687	- 17,95
BSMV	1.124.673	1.070.854	489.412	993.910	24.464	73.760	103,08
Ver. ve İnt. Ver.	-	1.468.852	320.100	-	29.437	144.229	- 100,00
Damga Ver.	1.071.568.451	5.043.509	111.849.011	24.103.355	3.276.376	1.518.546	- 78,45
Geçici Vergi	60.782.428	38.671.559	38.685.827	44.550.680	4.212.617	4.184.643	15,16
Diğer Vergiler	314.287.167	469.670.602	232.295.564	160.920.217	8.849.955	8.782.883	- 30,73
<b>TOPLAM</b>	<b>16.422.146.359</b>	<b>4.374.024.432</b>	<b>755.055.542</b>	<b>541.132.281</b>	<b>168.432.209</b>	<b>96.149.542</b>	<b>- 28,33</b>

**Kaynak:** GİB, 2012; GİB, 2013.

Tablo 2.2 genel olarak incelendiğinde; 2012 yılında bulunan matrah farkında 2011 yılına göre düşüş olduğu gözlemlenmektedir. Bunun temel sebebi ise 07/07/2011 tarihli 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulunun, hesap uzmanları, maliye müfettişleri, gelir kontrolörleri ve vergi denetmenlerini ‘Vergi Müfettişi’ unvanı ile aynı çatı altında toplayarak Maliye Bakanlığının bünyesinde kurulmasıdır. 2011 ve öncesinde GİB adına yapılan incelemeler, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştiriliyorken Vergi Denetim Kurulunun kurulmasıyla vergi denetmenleri de Maliye Bakanlığı adına inceleme yapmaya başlamıştır. Dolayısıyla GİB tarafından yapılan inceleme sayısında ve matrahında azalma olmuştur. Ayrıca inceleme sonucu oluşan matrahın çıkması yada çıkmaması ve miktarları mükellefin bildirdiği beyanların gerçeği yansıtması, uzlaşma talebi sonucu matrahın farklı oranlarda azalması, mahkeme sonucu mükellefin davayı kazanması nedeniyle hesaplanan

matrahın silinmesi yada hatalı hesaplanmasından dolayı düzeltilmesi gibi birbirinden bağımsız etmenlerden dolayı inceleme sonucu oluşan matrah hakkında genelleme yapmak sağlıklı olmamaktadır.

### **2.4.3. Kayıt Dışı Ekonomi**

Kayıt dışı ekonomi tarih boyunca her zaman var olmuş bir kaçakçılık şeklidir. Kayıt dışı ekonomiyle ilgili ilk düzenlemeler Fransa'da ilki 1936 yılında daha sonra da 1940 yılında olmak üzere kayıt dışı istihdam konusunda yapılmıştır. Bu konuya asıl ilgi ikinci dünya savaşı sonrasında başlamış ve kayıt dışı ile ilgili ilk çalışma 1958 yılında ABD'de kayıt dışı ekonominin hacmini ölçmeye yönelik geliştirdiği yöntem ve bunun uygulamasıyla ilgili Çağan tarafından yapılmıştır. Bunlar gelişmiş ülkelerin kayıt dışı ekonomiye olan ilgilerinin çok eski tarihlere dayandığını göstermektedir. Kayıt dışı ekonomi konusunun hala güncel olmasının sebebi ise genellikle bir sorun olarak görülen olgunun ortadan kaldırılamamış olmasıdır (Acar ve Aydın, 2011: 49).

Kayıt dışı ekonomi genellikle; yer altı ekonomisi, illegal ekonomi, kara ekonomi, resmi olmayan ekonomi, gizli ekonomi, düzensiz ekonomi, marjinal ekonomi, kayıp ekonomi, karaborsa ekonomisi, gözlenemeyen ekonomi, nakit ekonomisi, paralel ekonomi, enformel ekonomi, vergi dışı ekonomi gibi adlarla benzer anlamlara gelmektedir. Bu benzer kavramlar doğrultusunda kayıt dışı ekonomi; bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve Gayrisafi Milli Hasıla hesaplarını elde etmede kullanılamayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü olarak tanımlanabilir. (Aydemir, 1995: 8). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere kayıt dışı ekonomi, gerek ekonomik büyüme gerekse ekonomik istikrarı temin etmek için devletin uyguladığı makroekonomik ve genelde telafi edici politikaların etkinliğinde aşınma meydana getirmektedir (Savaşan, 2011: 8).

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler olarak adlandırabileceğimiz; vergi kaçakçılığı, faturasız alışveriş, kıymetli maden ve silah kaçakçılığı, haksız olarak muafiyetlerden ve istisnalardan ya da sübvansiyonlardan faydalanma, terörizm, haraç alma, organize suçlar, sigortasız çalışma, sigortasız adam çalıştırma, ikinci bir işte çalışma, kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, falcılık, tefecilik, çek ve senet tahsilatı, bireyin organlarını satması veya yasa dışı olarak organ ticareti yapılması gibi yasaya aykırı faaliyetler olabileceği gibi yasaya uygun olup da kayıt dışı ekonomi olarak adlandırabileceğimiz faaliyetler de bulunabilmektedir. Bu faaliyetler ise; çiftçilerin ürettiğinden tohumluk ve geçimlik olarak ayırdığı kısım, komşuya yardım, ev kadınının kendi çocuğuna bakması, ev işlerinin yapılması ve aile içi ekonomik üretim gibi yasal faaliyetlerdir (Şaan, 2008: 23).

Vergiler dışında kayıt dışı ekonomiyi belirlemede kullanılan faktörler ve sıklıkla kullanılan kontrol değişkenleri, kamunun yasal yaptırım gücü, yolsuzluk, bürokratik sistemin

kalitesi gibi kurumsal faktörler ile kamu harcamaları ve kişi başı gayri safi yurtiçi hasıladır (Elgin, 2012: 3).

Kayıt dışı ekonomi aslında genel istatistiklerin ve verilerin hesaplanmasında önem taşımaktadır. Sonuç olarak, toplam ekonomi büyüklüğünün bir bölümü resmi kayıtlara girmediği için, ekonominin gerçek boyutunu ve gerçek ekonomik büyüklüklerin ağırlıklarının saptanması mümkün değildir. Örneğin, kayıt dışı ekonominin gerçek boyutu bilinmeden işsizlik oranı, kamu kesiminin büyüklüğü gibi oranların doğru olarak saptanması mümkün değildir. Böyle bir durumda ise ekonomik sorunları doğru ve tam olarak tespit etmek mümkün olmayacak, geliştirilen politikaların uygulanışının etkinliği de tam olarak sağlanamayacaktır. Kayıt dışı ekonominin varlığı mali açıdan da önemlidir. Zira kayıt dışı kesim, aynı zamanda vergi dışıdır da. Başka bir ifade ile kayıt dışı ekonominin varlığı, kamu kesimi açısından, aynı boyutta olmamakla beraber, vergi kaybı anlamına da gelmektedir (Önder, 2001: 242).

### **2.5. Vergi Kaçakçılığının Sosyal ve Ekonomik Sonuçları**

Kamusal ihtiyaçların artmasına paralel olarak; artan hizmet talebinin karşılanması devlete çeşitli görevler yüklemektedir. Zaman içerisinde devlet; yönetsel alanda hizmet sunumu ile birlikte, ekonomik, sosyal ve ticari alanda da hizmet sunumunu gerçekleştirmeye başlamıştır. Bu bağlamda devletin faaliyet alanına giren görevlerinden biri de ekonomik büyüme ve ülke kalkınması olmaktadır. Ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması bütün dünya ülkelerinde önemsenmekle birlikte; özellikle gelişmekte olan ülkelerde ön plana çıkan en önemli ekonomik amaçlardan biri olmuştur. Ancak, gelişmiş ülkeler belli bir büyüme hızını muhafaza etmek gibi daha kolay bir yolu tercih ederken; gelişmekte olan ülkeler belli bir büyüme seviyesine ulaşmak ve bununla beraber ekonomik kalkınmayı sağlamak için çaba sarf etmektedirler. Ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamanın önemli yollarından biri de sağlıklı bir vergileme sisteminin olmasıdır (Demircan, 2004: 97). Sağlıklı bir vergi sisteminin gerçekleştirilebilmesi için vergi kaçakçılığını engelleyerek yasa dışı faaliyetlerin oranının en aza indirilmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı, toplumu ve devleti etkileyen geniş kapsamlı sorunları da beraberinde getirmektedir.

Vergiyi sosyal adaletin sağlanmasında bir politika aracı olarak kullanan devlet, toplum yapısında çeşitli faktörlerin etkisi altında ortaya çıkan gelir ve servetlerdeki dağılım bozuklukları elde edilecek vergiler ile giderilebilir. Sosyal devlet anlayışına sahip ülkelerde yüksek gelir seviyesindeki bireylerden daha fazla vergi alınmakta, orta ve düşük gelirli bireylerden ise daha az vergi alınmaktadır (Eker ve Tügen, 1995: 156). Ancak vergi kaçakçılığının yüksek olması az vergi toplanmasına sebep olmaktadır. Bu sebeple devlet kamu hizmetlerini yerine getirme de zorlanacağı için vergi oranlarını artırmakta ve bu durum ise orta ve düşük gelirli bireyleri olumsuz etkilemektedir.

Kayıt dışı faaliyetler ile vergi kaçakçılığının artması, toplumun ahlaki değerlerinin bozulmasına ve yasa dışı faaliyetlerin yaygınlaşmasına sebep olmaktadır. Bu yaygınlık ise yasal olmayan şekilde haksız ve kolay yoldan para kazanma düşüncesinin kabul görmesine sebep olmaktadır (Şeker, 1995: 87).

Vergi kaçakçılığı devletin birincil geliri olan vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır. Devlet ise vergi kaçakçılığından kaynaklanan gelir azlığının sebep olduğu açığı kapatmak amacıyla arttırdığı vergiler yüzünden, vergisini ödeyen bireyler ağır vergi yükü altında girmektedirler. Mükelleflerin ödedikleri vergilerin aslında başkalarına ait olduğunu düşünmeleri, ödedikleri vergilere karşı tepkilerini arttıran önemli bir faktördür. Ülkemizde stopaj yoluyla vergisi kesilen ücret ve maaş geliri elde edenlerle diğer az gelirli, kaçakçılık yapmadıklarından, vergi yükünü en ağır biçimde taşımak zorunda kalanlardır. Belirli bir grubun vergi yükünü çekmesi, vergilemede eşitlik ilkesini zedeleyerek, gelir dağılımı ve sosyal dengenin bozulmasına sebep olmaktadır. Sosyal dengenin bozulması, dürüst mükelleflerin kamu otoritesine karşı güvenlerini azaltmaktadır (Şenyüz, 1995: 95-96).

Vergi kaçakçılığının toplumun manevi değerleri üzerinde de olumsuz etkileri söz konusudur. Bir toplumda vergi kaçakçılığı oranının fazla olması, yasal olmayan bir biçimde haksız ve kolay yoldan para kazanma düşüncesinin kabul görmesine sebebiyet vermektedir. Kayıt altına alınmayan faaliyetlerin, kayıtlı faaliyetler karşısında sağladığı avantajlar sebebiyle gelirlerini kayıt dışında bırakmak isteyenler, adreslerini gizlemekte, bir takım bilgileri gerekli yerlere vermekten kaçınmakta ve kayıt dışında kalmak için uğraş vermektedir. Bu durum ise kamu güvenliği, seçmen kütüklerinin oluşturulması, yargının etkin işlemesi, nüfus sayımı ve ekonomik anlam taşımayan diğer istatistiksel bilgilerin elde edilmesi açısından da sakıncalar doğurmaktadır (Koban, 1998: 75).

Vergi kaçakçılığının yaygınlaşmasının bir diğer olumsuz etkisi ise vergi idaresinin iş yükünün artmasıdır. Buna karşın vergi idaresi belirli ve kısıtlı bütçe ile denetim elemanlarına sahiptir. Bu durumda, vergi idaresi ya düşük bir denetim ve yüksek vergi cezaları ile yetinecek ya da denetim ve cezaları optimum düzeye çıkaracaktır. Eğer, denetimlerde denetim oranı asgari seviyede tutulursa, vergi kaçırانların sadece bir kısmı yakalanacak ve cezalandırılacaktır. Dolayısıyla, denetimlerde yakalanmayanlar diğer mükelleflerin gözünde ödüllendirilmiş olacaktır. Böyle bir uygulama toplum açısından adaletli değildir. Diğer taraftan, denetim oranının yükseltilmesi de maliyetli bir iştir. Bu iş neticesinde hem idareye hem de dürüst mükellefler üzerine maliyet yüklenecektir. Çünkü denetlenen mükellefler, denetim sürecinde iş takibi, zaman gibi yeni uyum maliyetlerine katlanmak zorunda kalabilirler (Karabacak, 1997: 41).

Vergi kaçakçılığı, normal şartlarda devletin vergi gelirlerini azaltmaktadır. Vergi, mali fonksiyonu olan gelir sağlama işlevini yeterince yerine getirememekte ve vergi sistemi etkisini kaybetmektedir. Bu durumda vergi kaçakçılığı, yayılcı bir özellik kazanır. Gerekli önlemler

alınmazsa vergi kaçakçılığı daha fazla vergi kayıplarının olmasına sebep olacaktır. Vergi kaçakçılığı sonucunda bütçe açıkları sürekli bir artış gösterecektir. Bu durumda vergi gelirlerini arttırmada başarılı olamayan devlet; borçlanma, özelleştirme, emisyon ve enflasyon vergisi gibi seçeneklere yönelecektir. Aslında vergi kaçakçılığı, öncelikle vergi yapısı ve işlevlerini tahrip edip, kamuyu vergi gelirlerinden mahrum ederken, ikincil etkileriyle de toplumsal refah kayıplarına sebep olabilecektir (Karabacak, 1997: 40-42).

Vergi kaçakçılığının sonucu olan vergi kaybı ve bunun sonucunda ortaya çıkan bütçe açıklarının ortadan kaldırılması için vergi dışında borçlanma ya/ya da para politikalarının kullanılması halinde ise iç borçlanma, dış borçlanma ve para basma sorunları gündeme gelir. İç borçlanma ülke içinde faiz oranlarını yükseltir ve bunun sonucunda özel sektördeki verimli kaynaklar verimli yatırım alanlarından kamu sektörüne kaydırılmış olur. Dış borçlanma yöntemine başvurulması ise ülkenin döviz kaynaklarının dışarıya aktarılmasına sebep olur ve bu da netice olarak ülkenin ekonomik refah düzeyinin artmasını engeller. Para basma işlemi ise, mahiyeti itibariyle enflasyonist bir finansman kaynağıdır. Para arzının artırılması ekonomide satın alma gücünü artırarak toplam talep seviyesinin yükselmesine sebep olmaktadır. Bunun sonucu da fiyatlar genel seviyesinin artmasıdır (Aktan, 2006: 18).

Ülkeler açısından vergi gelirlerinin önemi her zaman için büyük olmuştur. Bu önemden dolayı ülkeler vergi kaçaklarının önüne geçmek istemektedir. Vergi kayıp ve kaçığının az olduğu ülkelerde aşağıdaki tablo 2.1’de de görüleceği üzere, vergi gelirlerinin GSYİH’ya olan oranı yüksek olmaktadır.



Tablo 2.3: Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle GSYİH İçindeki Payı<sup>3</sup>

	Gelir ve Kâr	Sosyal Güvenlik	Ücretler	Emlak	Mal ve Hizmet	Diğer	Gümrük
Danimarka	29,1	1	0,3	1,9	15,2	0	0,2
Norveç	20,5	9,5	0	1,2	11,3	0	..
Yeni Zelanda	16,9	0	0	2,1	12,5	0	..
İzlanda	16,4	4,1	0,2	2,4	12,5	0,4	..
Avustralya	15,7	0	1,4	2,3	7,2	0	..
Finlandiya	15,5	12,6	0	1,1	14,3	0	0,1
İsveç	15,5	10,1	4,4	1	12,9	0,1	0,2
Belçika	15,4	14,2	0	3,2	10,9	0	0,4
Kanada	14,3	4,6	0,6	3,3	7,4	0	..
İtalya	13,9	13,4	0	2,2	11,2	2,1	0,1
Lüksemburg	13,3	11	0	2,6	10	0	0
İsviçre	13,2	7	0	2	6,4	0	..
İngiltere	13,2	6,7	0	4,2	11,5	0	0,2
Avusturya	12,2	14,5	2,9	0,5	11,8	0,2	0,1
İrlanda	11,4	4,6	0,2	1,9	9,6	0	0,1
ABD	11,2	5,5	0	3	4,4	0	..
Almanya	10,9	14,2	0	0,9	10,8	0	0,2
Hollanda	10,3	14,8	0	1,3	11,6	0,2	0,4
Fransa	10	16,7	1,4	3,7	10,9	1,2	0,1
İsrail	9,8	5,6	1,2	3,1	12,9	0	..
Portekiz	9,4	9,3	0	1	12,9	0,2	0,1
İspanya	9,3	12,1	0	1,9	8,4	0,3	0,1
Japonya	8,6	11,9	0	2,8	5,3	0,1	..
Şili	8,5	1,3	0	0,8	10,5	0,1	..
Kore	7,8	6,1	0,1	3	8,1	0,8	..
Slovenya	7,4	15	0,1	0,6	13,9	0	0,2
Çek Cumhuriyeti	7,1	15,4	0	0,5	11,7	0	0,2
Yunanistan	7	10,6	0	1,8	12,7	0	0,1
Estonya	6,5	11,9	0	0,3	13,4	0	0,2
Polonya	6,5	11,4	0,3	1,2	12,7	0,1	0,1
Macaristan	6,1	12,9	0,7	1,1	15,9	0,2	0,1
Türkiye	5,8	7,8	0	1,1	12,6	0,5	..
Meksika	5,4	2,9	0,3	0,3	10,7	0,2	..
Slovak Cumhuriyeti	5,1	12,3	0	0,4	10,7	0	0,2
<b>OECD-Toplam</b>	<b>11,4</b>	<b>9,1</b>	<b>0,4</b>	<b>1,8</b>	<b>11</b>	<b>0,2</b>	<b>0,2</b>

<sup>3</sup> Tablo, gelir ve kar üzerinden alınan vergiler (dolaysız) kriterine göre düzenlenmiş olup, ülkelerin sıralaması GSYİH içinde dolaysız vergi gelirleri en yüksek olan ülkeden en düşük ülkeye doğru yapılmıştır.

Tablo 2.1 incelendiğinde; dolaysız vergiler kategorisinde bulunan ve vergide adaletin sağlanabilmesi bakımından en adil vergi olduğu genel kabul görmüş olan gelir ve kurumlar vergilerinin gayri safi yurtiçi hâsıla (GSYİH) içinde %29,1 ile en fazla paya sahip olan OECD ülkesi Danimarka'dır. Ayrıca sosyal devlet ilkesinin ve refahın baskın olduğu ve kendisini gösterdiği İsveç, Norveç, İzlanda, Finlandiya ve Lüksemburg ülkeleri dolaysız vergilerin GSYİH içinde yüksek oranda paya sahip olduğu ülkelerdir. Avustralya ve Yeni Zelanda için de aynı şeyleri söylemek mümkündür. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinin düzenlenmesinde meslek mensuplarının katkısının yadsınamayacağı bir gerçektir. Bu oran ülkemizde %5,8 olarak gerçekleşmektedir. Yine Tablo 2.1'e bakıldığında dolaysız vergilerin çok düşük bir orana sahip olduğu ülkelerde ise başta Meksika ve Türkiye olmak üzere Kore, Yunanistan, Macaristan, Çek Cumhuriyeti gibi ülkeler gelmektedir. Bunun aksine bu ülkelerde dolaylı vergilerin GSYİH içinde fazla paya sahip olduğu gözlemlenmektedir. Ülkemiz için de aynı durum söz konusudur. Katma değer vergisi beyannamelerinin düzenlenmesinde de meslek mensuplarının katkısı yadsınamayacak düzeydedir. Ancak gelir ve kurumlar vergisi OECD ülke ortalamasının altında iken KDV gibi dolaylı vergiler de bu ortalamaların üstünde olunması vergi toplama yönteminden, oranlardan, yapılan indirimler, istisnalar ve aflardan kaynaklanmaktadır. Bu durum, bu ülkelerin vergi gelirlerinin toplanmasında dolaylı vergilere çok fazla yüklendiği anlamına da gelmektedir. Böyle bir durumda ise bu ülkelerde vergide adalet ilkesine yeteri kadar uyulamadığını göstermektedir.

Dolaysız vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payının yüksek olduğu ülkelerin (Danimarka, Norveç, Yeni Zelanda, İsveç, Almanya, vb.) ekonomik gelişmişlik düzeyinin yüksek, siyasal ve yönetsel yapının sağlıklı, refahın, insan haklarının ve demokrasinin gelişmiş olduğu bilinmektedir. Yine bu ülkelerin, devlet mekanizmalarının etkin ve sağlıklı çalıştığı, kamu yönetiminde etkinlik ve şeffaflığın yaygın olarak görüldüğü ülkeler olduğunu söylemek mümkündür. Dolayısı ile devletin etkin yönetim mekanizmaları, çağdaş kanunları ve yönetim anlayışı ile birlikte toplumsal bilincin gelişmesi, verginin vatandaşlar tarafından pozitif algılanmasına ve vergi sorumluluğu bilincinin tabana yayılmasına neden olmaktadır. Böylece her birey, kurum ve kuruluş gelir, kazanç ve karları üzerinden yasal sınırlar içinde vergisini ödemekte, vergiden kaçınma veya vergi kaçırmaya yönelik tutum ve davranışlardan kaçınmaktadır. Bu ülkelerde dolaysız vergilerin sorunsuz bir şekilde ve yüksek oranlarda toplanabilmesi, toplumun genelinin ve özellikle ekonomik yönden zayıf kesimlerin katlanmak zorunda kaldığı yüksek oranlı tüketim vergilerinin oranını ve payını azaltarak, vergide sosyal adalet sağlanmaktadır

### 3. BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİM BİRİMİ OLARAK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMU VE TÜRKİYE’DEKİ VERGİ KAYIP VE KAÇAKÇILIĞINA ETKİSİ

#### 3.1. Muhasebe Meslek Mensupları

Uzun bir geçmişe sahip olan muhasebe mesleği ülkemizde, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile 1989 yılında yasal statü kazanmıştır.

Bu kanun muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerini temel standartlarını ve meslek mensuplarının üye oldukları odaların ve birliğin teşkilat yapısını ve faaliyetlerini açıklamaktadır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilk maddesinde kanunun amacı ‘işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir. Birliğin kısa adı TÜRMOB’dur’ şeklinde belirtilmektedir. Ayrıca kanun hükümlerine göre bu mesleği yapmaya hak kazananlara “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” denildiği de belirtilmektedir (3568 Sayılı Kanun, md. 1).

2008 yılına kadar muhasebe meslek mensuplarının unvanları “Serbest Muhasebeci”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” olarak anılmakta iken; 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 sayılı Kanun ile hem kanunun adı 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nun adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiş, hem de bu mesleği icra edenler arasında “Serbest Muhasebeci” unvanı çıkarılmıştır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarih öncesi “serbest muhasebeci” unvanını almış olanlar ile serbest muhasebecilik stajına devam edenlere ise “serbest muhasebeci mali müşavir olma hakkı tanındı. Ancak bu kişilerin, TÜRMOB tarafından verilen mesleki uyum eğitimini tamamladıkları tarihten itibaren beş yıl içinde yapılacak özel serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarına beş defa girme hakları bulunmaktadır. Bu sınavlarda başarılı olanlar, “serbest muhasebeci mali müşavir” unvanını almaya hak kazanacaklar. Başarılı olamayanlar veya sınava katılmayanlar ise sadece serbest muhasebeci

unvanı ile çalışabilecek, ancak “serbest muhasebeci mali müşavir” unvanını kullanamayacaklar ve sınırlı yetkilere sahip olacaklardır.

Devletlerin birincil ve en önemli gelir kalemi olan verginin daha sağlıklı hesaplanması ve toplanması için muhasebe ve muhasebe mesleğinin önemi büyüktür ve vazgeçilmez bir unsurdur. Ancak, bu doğrultuda muhasebe mesleği sadece vergiyi tespit etmeye yarayan bir meslek olarak algılanmamalıdır. Nihayetinde kanun da, yalnızca bu açıdan değerlendirme yapmamış ve faaliyet sonuçlarının tespiti, yatırım ve kâr dağıtım politikalarının belirlenmesi, finansal kararların alınması ve kişi/kurumların bilgi ihtiyacının karşılanması, bu konularda müşavirlik yapmak gibi görevlere de atıfta bulunmuştur (Kutlu, 2008: 145). 3568 Sayılı Kanunla, Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki yükü hafifletilmek, vergi sistemimizin yozlaşması engellenmek ve vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyumsuzluklar en aza indirilmeye çalışılmıştır (Yılmaz, 2004: 21-22)

Muhasebe, işletmelerin mali nitelikteki işlem ve olaylarını para ile ifade edilecek şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden, sonuçlarını yorumlayan ve analiz eden bir bilimsel metottür. Muhasebenin fonksiyonlarını yerine getirerek, muhasebenin amacına ve sonuca ulaşmasını sağlayan kişiler muhasebe mesleğini icra ediyor sayılırlar. İşletmelerin büyüklüğüne bağlı olarak muhasebe görevini yerine getiren elemanlarının sayısı farklılık göstermektedir. Ancak burada önemli olan muhasebe mesleğini icra edenlerin muhasebenin görevlerini doğru ve eksiksiz olarak yerine getirebilmeleridir. Muhasebe mesleğini yapabilmek için de muhasebe ve benzeri konularda eğitim almış olmak ve mevzuat açısından yeni gelişmeleri sürekli takip etmek gereklidir.

Uluslararası gelişmeler ile küresel ekonomi ve küresel şirketler, muhasebe mesleğinin ve muhasebe uygulamalarının uluslararası bir niteliğe kavuşmasını gerektirmiştir. Muhasebe mesleğinin uluslararası nitelikleri, uluslararası denetim ve güvence standartları, uluslararası muhasebe eğitimi standartları ve uluslararası etik kuralları ile belirlenmiştir. Muhasebe uygulamaları ise uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile belirlenmiştir. Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları, muhasebe uygulamalarının dayandığı muhasebe kültürünü oluşturmuştur. Uluslararası denetim ve güvence standartları ile uluslararası muhasebe eğitimi standartları ve uluslararası etik kuralları, muhasebe mesleğinin uluslararası kültürünü oluşturmuştur. Muhasebe mesleğinin yeni kültürünü oluşturan esas unsurlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (TÜRMOB, 2014: 4).

- Uluslararası denetim ve güvence standartları,
- Uluslararası muhasebe eğitimi standartları,
- Uluslararası muhasebe etik kuralları

- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları
- Kalite kontrol standartları,
- Kamu gözetimi.

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de bu mesleği icra edebilmek için bir takım genel şartlar bulunmaktadır. Bu şartlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (3568 Sayılı Kanun, md. 4):

- T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Muhasebe meslek mensuplarının 3568 sayılı kanunda da belirtildiği üzere birliklerinin adı TÜRMOB'tur. Unvan olarak ise "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" ve "Yeminli Mali Müşavir" olarak ikiye ayrılmaktadırlar.

### **3.1.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir**

Muhasebe mesleğinin ilk aşaması olan stajyerlik aşamasının başarılı bir şekilde bitirilmesinden sonra kazanılan unvan serbest muhasebeci mali müşavir unvanıdır.

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartları taşımak gerekmektedir (3568 Sayılı Kanun, md. 5):

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde

mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

- En az üç yıl staj yapmış olmak.
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

### **3.1.2. Yeminli Mali Müşavir**

YMM'lik mesleğinin kesin ve üzerinde herkes tarafından uzlaşılan bir tanımı olmamasına rağmen YMM, işletmelerin hesap, bilanço, defter kayıt ve belgelerini, vergi mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Planı ile getirilen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği yönünden inceleyen, inceleme sonuçlarını, raporuna döken yarı resmi bir inceleme elemanı şeklinde tanımlanabilir. Ayrıca YMM, incelediği işletmelerin hesap ve inceleme konularını rapora aktararak, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak suretiyle bu işlemleri tasdik eden kişi olarak ta tanımlanabilir. Tanımdan hareketle, YMM'lik mesleği bir kariyer mesleği olarak nitelendirilebilir. Çünkü genel olarak meslek mensubunun niteliğine bakıldığında, derin bir işletme ve iktisat bilgisine sahip, mali hukuk ve muhasebe kültürüne dayanarak, işletmelerin muhasebe, hesap, istatistik, bütçe ve her türlü mali konuların planlanması ve bu alanlardaki sorunların çözülmesi ile uğraştıkları söylenebilir. Bu özellikleri nedeniyle 3568 sayılı Kanun YMM'lerde olması gereken genel ve özel şartları ayrı ayrı belirtmiştir (Akgün, 2004: 272).

Çalışmamızda genel şartlar daha önceden belirtilmişti. Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için taşınması gereken özel şartlar ise şunlardır. (3568 Sayılı Kanun, md. 5):

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak.
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak.
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak.

### **3.2. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)**

TÜRMOB, ülkemizin daha demokratik, daha özgürlükçü bir hukuksal zemine sahip olması amacıyla kurulmuş, muhasebe meslek mensuplarının kayıt olduğu birliktir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin bağlı olduğu, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB); 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali müşavirlik Kanunu ile 1989 yılında kurulmuştur. 1994 yılında IFAC'a üye, 1999 yılında

kurulan Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu (FCM)'nin kurucu üyesi olmuş bir meslek odasıdır. TÜRMOB, tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşudur. Merkezi Ankara'dır. Birliğin görevlerini aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (3568 Sayılı Kanun, md. 29):

- Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.
- Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.
- Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.
- Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.

Temel Eğitim Staj Merkezi (TESMER), TÜRMOB tarafından 1993'te faaliyete geçirilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarına ve meslek mensubu adaylarına yönelik eğitim hizmetlerinin verildiği bir eğitim merkezidir. Eğitimlerin sürekliliği söz konusudur. TESMER, ülkemizdeki genel eğitim sisteminde yaşanan yetersizlik ve nitelik sorunları karşısında ortaya koyduğu ve Türkiye'de bir ilk olan eğitim sistemiyle, meslek adaylarının temel bilgilerindeki eksiklikleri tamamlamakta ve meslek mensuplarının sahip oldukları bilgileri sürekli olarak güncel tutmalarına ve mesleki gelişimlerine yardımcı olmaktadır. Bu amaçla da "Staj, Eğitim, Sınavlar ve Projeler" başlıkları altında faaliyetler gerçekleştirilmektedir. Meslek adayları öncelikle, "Staja Başlama Değerlendirmesi" sınavında başarılı olmak zorundadırlar. Sınavda başarılı olanlara mesleğin icrasına ilişkin tüm konular süreç boyunca, stajlarını yapmakta oldukları yerlerde öğretilir. Meslek adayları bu süreçte TESMER tarafından Türkiye'de ilk kez gerçekleştirilen bir uygulamayla "Stajyerlerin Zorunlu Eğitimi" programına tabi tutulmaktadır ([www.tesmer.org.tr](http://www.tesmer.org.tr)).

### **3.3. Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu**

Yeminli mali müşavirlik mesleği, öncelikle çok önemli ölçüde eksikliği hissedilen vergilenebilir gelirlerin kavranması ve mevcut bulunan vergi yönetimine yardımcı olunması amacıyla yasal bir düzenlemeyle oluşmuş bir meslektir. Aynı zamanda bir yeminli mali müşavir

yatırımcılara doğru bilgi vermelidir. Bunun için de YMM'lerin verdiği bilgilerin şunları içeriyor olması gerekir (Moehrle vd, 2006) :

- Halkın çıkarlarına hizmet etmelidir.
- Yeterlilik özelliğine sahip olması gerekir.
- Bütünlük, doğruluk ve dürüstlük ilkelerine sahip olmalıdır.
- Sübjektif değil objektif olmalıdır.

YMM'lerin yapacağı işlerin konusu; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmaktır. Bunun yanında yer alan konularda; belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesaplarını denetim standartlarına göre inceleyip tasdik etmektir (3568 Sayılı Kanun, Md. 2).

Yeminli mali müşavirlerin vergi denetim görevi; vergi incelemesine paralel olarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamaktır. Bu kapsamda YMM'lerin görevi mükellefler tarafından yapılan hataları düzeltmek, ilgili konularda onları eğitmek, doğru beyanda bulunmalarını sağlamak ve vergi kaybını ve kaçakçılığını önlemektir (Başpınar: 46). Yeminli mali müşavirlerin görevleri arasındaki tasdik işlemi ayırt edici bir uygulamadır.

### **3.3.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Tarihi Gelişimi**

Uzmanlaşmış muhasebeciler ve yeminli mali müşavirler ilk olarak 18. yüzyıl sonlarına doğru İngiltere'nin ticaret merkezlerinde ortaya çıkmıştır. 19. yüzyıl süresince İngiltere'de gerçekleşen sanayi devrimi, ekonomik gelişmeler ve kurulan büyük demiryolu şirketleri büyük sermaye hareketleri ile muhasebeye olan talep ve ihtiyacı artırmıştır. Bu doğrultuda ABD ve Avrupa Birliği ülkelerinin vergi sistemlerinin başarısında önemli bir yere sahip olan YMM'lik mesleğini İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1896, Almanya 1899, Hindistan 1949, Yunanistan ise 1950 yıllarında kanunla düzenlemiştir (Onural, 1997: 231).

İngiltere'de 1880 yılında İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü'nün (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) kurulduğu bilinmektedir. Daha sonra 1900 yılında çıkarılan yasa ile sınırlı sorumlu şirketlerin denetim zorunluluğu getirilmiş ve böylece İngiltere kamu muhasebeciliği mesleğinin ve yeminli mali müşavirlerin ilk ortaya çıktığı ülke olmuştur. Yaptıkları faaliyetler, denetim, vergi danışmanlığı, mali danışmanlık ve



yönetim danışmanlığıydı. Fransa’da 1942 yılında "Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Birliği" kurulmuş ve 1945 yılında Uzman Muhasebeci ve Yetkili Muhasebeci ayrımı yasal dayanağa kavuşturulmuştur. Almanya’da ise yeminli denetçilerin yönetim görevi, 1928 yılında kurulan Yeminli Denetçiler Odası tarafından yürütülmekte ve yeminli denetçiler denetim işlerinin yanı sıra vergi danışmanlığı, hukuki danışmanlık, vergi organları karşısında mükelleflerin temsil edilmesi gibi hizmetleri de sunmuştur. Japonya’da Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği yasası 1948 yılında çıkarılmıştır. Bu ülkede yasal düzenlemelerde Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü’nün büyük katkıları olmuştur. Amerika Birleşik Devletleri’nde meslek 1846 yılında yasal dayanağa kavuşmuştur. Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA –Certified Public Accountants) adı altında toplanan mesleğin gelişmesinde devletin desteği ileri düzeydedir (Fırat, 2001: 13).

Türkiye’de ise muhasebe meslek mensupları ve bunlardan birisi olan YMM’lik mesleği, Cumhuriyet’in kuruluşundan itibaren ekonomik gelişmelerin yarattığı ihtiyaca uygun bir biçimde gelişme göstermesine rağmen mesleğin yasal statüye ulaşması 1989 yılına kadar uzanmıştır (Arıkan, 2006: 245). Cumhuriyetin ilk dönemlerinde, muhasebe ve denetçilik mesleği, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamış, 1926-1934 yılları arasında iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009:3).

Türkiye’de ilk defa 1932’de muhasebecilik mesleği Ticaret Bakanlığı tarafından gündeme getirilmiş ancak olumlu sonuçlanmamıştır. Daha sonra 1938’de aynı şekilde gündeme gelmiş ancak yine olumsuz sonuçlanmıştır. 1949 yılında Maliye Bakanlığı’nca Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu çıkarılması sırasında mesleki örgütlenme gündeme gelmiş ancak askıya alınmıştır. İleriki yıllarda da yasallaşmamıştır (Yavuz, 2000: 50-51). Sonuç olarak YMM mesleği ile ilgili yasal düzenleme, 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı Kanun ile yürürlüğe girmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin gerekli şartları sağladıktan sonra göreve başlamadan önce adı geçen kanunun 11. maddesinde yer alan hüküm gereği Asliye Ticaret Mahkemesinde yemin ederler. Yemin metni şu şekildedir:

*‘Yeminli malî müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslekî kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.’*

### **3.3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Etik İlkeleri**

Her mesleğin kendine özgü yazılı veya yazılı olmayan mesleki davranış kuralları vardır. Bu kurallar ilgili meslek mensuplarınca belirlenir ve geliştirilir. Esas olan bu kuralların yazılı

hale getirilmesi, tüm meslek mensuplarına ulaştırılması ve genel olarak kabul görmesidir. Ayrıca yazılı hale getirilen söz konusu kuralların yetkili bir mesleki kurum tarafından onaylanması, kuralları ihlal edenlere uygulanacak yaptırımların belirlenmesi ve kuralların sürekli yenilenmeye açık olması gerekir. Böylelikle oluşturulan mesleki davranış kurallarına meslek mensuplarınca uyulup uyulmadığı denetlenebilir, uymayanlara yaptırımlar uygulanabilir ve böylece toplumun mesleğe olan güveni sağlanabilir. Diğer taraftan yazılı hale getirilen bu kurallar, meslekle ilgili davranış ve kararlarında etik çatışma içinde kalan meslek mensuplarına neyin doğru neyin yanlış olduğunun belirlenmesinde de yol gösterici ve yardımcı bir rehber olacaktır. Ancak yine de belirtmek gerekir ki, yazılı olarak hazırlanan etik kurallarının etkin bir şekilde uygulanabilmesi ve başarısı için ön koşul, kişilerin gönüllü kabulü ve katılımıdır. Meslekler arası farklılıklara rağmen, meslek ahlakı ile ilgili davranış kurallarında şu üç ortak özellik yer almaktadır (Yıldız, 2010: 161-162).

1. Meslek üyelerinden, hukuk kurallarının öngördüğü düzeyin üzerinde bir davranış içerisinde bulunmaları ve yüksek davranış düzeyini korumaları beklenir.
2. Ahlak kuralları, dürüst davranmayı teşvik edici ve kamuoyunda olumlu bir imaj yaratmayı sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır.
3. Meslek grupları, belirlenen ahlâk kurallarına ters düşecek davranışları yasaklamalı ve bunlara cezai yaptırımlar uygulamalıdır.

Muhasebe meslek etik kuralları düzenlenirken bu üç temel özellik dikkate alınmıştır.

Her çeşit meslekte, meslek mensuplarının uymak zorunda oldukları etik kurallar mevcuttur. Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin de faaliyetlerinde uymak zorunda oldukları etik kurallar mevcuttur. Bu etik kurallar TÜRMOB tarafından yayımlanan yönetmelik ekinde açıkça belirtilmiştir. Bu etik ilkeler (TÜRMOB, 2007, Ek 1, md. 1):

- **Dürüstlük:** Meslek mensuplarının tüm mesleki ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.
- **Tarafsızlık:** Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.
- **Mesleki Yeterlilik ve Özen:** Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.
- **Gizlilik:** Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara

açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.

- **Mesleki Davranış:** Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

Meslek ahlakı, ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğünün simgesidir. Meslek ahlakı kuralları, bu mesleki kararda tanımlanan meslek ahlakı anlayışını benimseyen ruhsatlı meslek mensuplarını yücelttiği gibi alçaltıcı tutum ve davranışlara karşı korur. Mesleki ahlak kuralları, moral ve profesyonel davranış standartlarının seviyesini belirlediği gibi cezalandırılması gereken davranış ve tutumların saptanmasında yargıların temelini oluşturur (TÜRMOB, 2001, md. 3).

TÜRMOB'un meslek etiği ile ilgili ilk düzenlemesi olan Mecburi Meslek Kararı toplam yirmi üç maddeden oluşmaktadır. İlk madde amaç, ikinci madde kapsam, üçüncü madde meslek ahlakı ve öneminden bahsetmekte son iki madde ise yürürlük ve yürütme ile ilgilidir. Diğer 18 madde ise doğrudan etik ile ilgili kararları kapsamaktadır. Bu maddeler aşağıdaki gibidir (TÜRMOB, 2001, md. 4-21):

- Mesleki Uzmanlık
- Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama
- Muhasebe İlkelerine ve Standartlara Uyuma Zorunluluğu
- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık
- Mesleki Özen ve Titizlik
- Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık
- Sır Saklama
- Ücretler
- Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri
- Öngörü Yasağı
- Haksız Rekabet Yasağı
- Personel Sağlanması
- Dürüst Olmayan Davranışlar
- Reklam ve Teşvik Yasağı

- Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı
- Bağdaşmayan İşler
- Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı
- Denetimde Kamu Sorumluluğu

### 3.3.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Odalara Göre Dağılımı

Yeminli mali müşavirler içerisinde çalışma ruhsatı alarak odalara kayıt yaptırarak iş yeri açmayanlar, denetim şirketlerinde çalışanlar, Maliye Bakanlığı merkezi denetim elemanlığı ya da üniversitelerde öğretim üyesi görevlerini sürdürenler bulunmaktadır. Aşağıdaki tablo 3.1’de Türkiye’deki yeminli mali müşavirlerin odalara göre dağılımı verilmiştir.

**Tablo 3.1: Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Odalara Göre Dağılımı**

ODA ADI	YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR			
	Bağımlı	Bağımsız	Toplam	(%)
ADANA YMM	43	94	137	3,20
ANKARA YMM	776	488	1.264	29,50
ANTALYA YMM	29	44	73	1,70
BURSA YMM	59	108	167	3,90
ESKİŞEHİR YMM	33	28	61	1,42
GAZİANTEP YMM	19	81	100	2,33
İSTANBUL YMM	826	1.256	2.082	48,59
İZMİR YMM	180	221	401	9,36
<b>TOPLAM</b>	<b>1.965</b>	<b>2.320</b>	<b>4.285</b>	<b>100,00</b>

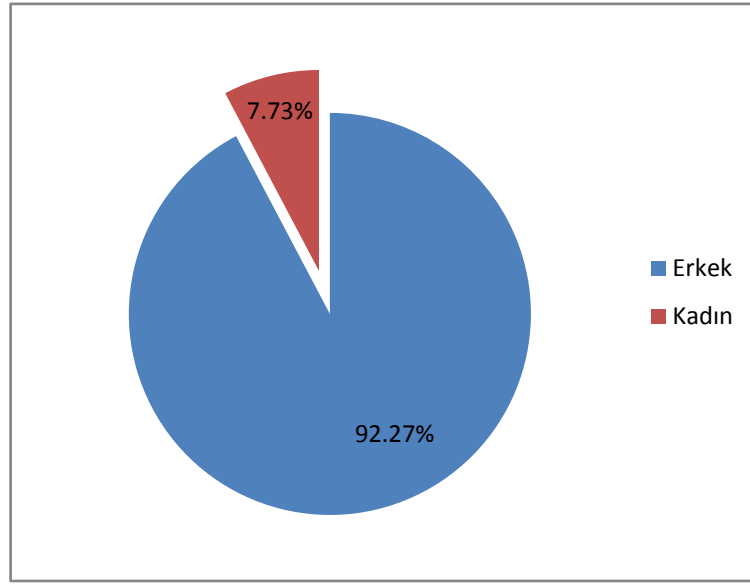
Kaynak: (<http://www.turmob.org.tr> verilerinden oluşturulmuştur. Erişim Tarihi: 28.05.2014)

Türkiye’de 1.965’i bağımlı, 2.320’si de bağımsız olarak faaliyet gösteren toplam 4.285 yeminli mali müşavir bulunmaktadır. Tablodan da görüleceği üzere bu 4.285 yeminli mali müşavirin %48,59’u İstanbul YMM odasına, %29,50’si de Ankara YMM odasına kayıtlıdır. İstanbul YMM odasına kayıtlı olan yeminli mali müşavirlerin 826’sı bağımlı, 1.256’sı da

bağımsız şekilde faaliyet göstermektedir. Ankara YMM odasındaki yeminli mali müşavirlerin de 776'sı bağımlı, 488'i de bağımsız şekilde faaliyet göstermektedir. İstanbul'daki sınai ve ticari faaliyetlerin yoğunluğu ile Ankara'daki odaya bağlı olan il sayısının fazla olması çalışan yeminli mali müşavirlerin bu odalardaki yoğunluğunun temel sebebini oluşturmaktadır.

### 3.3.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Cinsiyet ve Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

Yeminli mali müşavirler odalarına kayıtlı toplam 4.286<sup>4</sup> yeminli mali müşavirlerin 3.595'ü erkek, 301'de kadındır. Aynı şekilde yeminli mali müşavirlerin 3.306'sı lisans mezunu, 622'si yüksek lisans mezunu ve 358'i de doktora mezunudur. Bu dağılım aşağıdaki grafiklerde daha net bir şekilde anlaşılmaktadır.

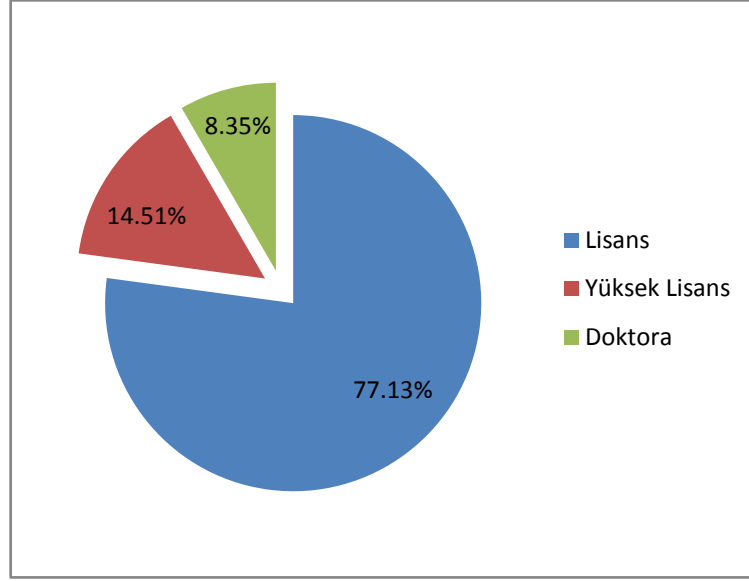


**Şekil 3.1: Türkiye'deki YMM'lerin Cinsiyete Göre Dağılım Grafiği**

Kaynak: (<http://www.turmob.org.tr> verilerinden oluşturulmuştur. Erişim Tarihi: 28.05.2014)

Yukarıdaki grafikte de görüldüğü üzere Türkiye'deki toplam yeminli mali müşavirlerin %92,27'si erkek; %7,73'ü de bayandır. Bayanların her meslekte olduğu gibi yeminli mali müşavirlik gibi önemli bir meslekte de oranlarının fazla olması arzu edilen bir durumdur.

<sup>4</sup> Yeminli mali müşavir sayısı tablo 3.1'de 4.285 iken burada 4.286 olarak geçmektedir. Çalışmanın yapıldığı tarihteki [www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr) internet sitesindeki veriler baz alınmıştır. Raporlar 28.05.2014 tarihinde oluşturulmuştur.



**Şekil 3.2: Türkiye'deki YMM'lerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılım Grafiği**

Kaynak: ((<http://www.turmob.org.tr> verilerinden oluşturulmuştur. Erişim Tarihi: 28.05.2014)

Yukarıdaki grafik incelendiğinde Türkiye'deki yeminli mali müşavirlerin %77,13'ü lisans mezunu, %14,51'i yüksek lisans mezunu ve geri kalan %8,35'i de doktora mezunudur. Oranlara bakıldığında büyük önem taşıyan böyle bir meslek için lisansüstü eğitim görenlerin az olması dikkat çekici bir husustur. Yeminli mali müşavirlerin çeşitli destek ve projelerle lisansüstü eğitime yönlendirilmeleri her açıdan önem arz etmektedir.

### 3.4. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Kapsamı

3568 sayılı kanununda muhasebecilik mesleğinin konusu aşağıdaki gibi açıklanmıştır (3568 Sayılı Kanun, md. 2):

- Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:
  - Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;
    - Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
    - Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
    - Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

➤ Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

- (A) Fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12'nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.
- Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esasları, görev ve yetkileri 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesinde de belirtildiği gibi Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmeliklerle düzenlenmiştir. On ikinci madde uyarınca Yeminli Mali Müşavirler, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının veya beyannamelerinin uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik eder. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'ndan ve bu kanun doğrultusunda çıkartılan yönetmeliklerden de anlaşıldığı gibi mesleğin denetim yönü daha ön planda bulunmaktadır (Akgün, 2004: 276).

Genel olarak yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusunu denetim, danışmanlık ve tasdik görevleri oluşturmaktadır. Yeminli mali müşavirlerin görevlerini, bu görevlerin yerine getirilmesinde kullanmakta oldukları ölçütleri, ürettikleri hizmetlerden yararlanan bilgi kullanıcıları aşağıdaki tablo 3.2'de verilmiştir.

**Tablo 3.2: YMM'lerin Görevlerini Yerine Getirme Alanları, Ölçütleri ve Kullanıcılar**

<b>YMM GÖREVİ</b>	<b>DENETİM ALANI</b>	<b>DENETİM ÖLÇÜTLERİ</b>	<b>BİLGİ KULLANICILARI</b>
<b>Muhasebe Denetimi</b>	Muhasebe Belgeleri, Muhasebe Kayıtları, Mali tablolar	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	Vergi Yönetimi, İşletme Yöneticileri, İşletme Ortakları, İşletme Çalışanları, Kredi Kuruluşları, Sermaye Piyasası
<b>Vergi Denetimi</b>	Muhasebe Kayıtları, Muhasebe Belgeleri, Mali Tablolar, İşletme Faaliyetleri, (Satın alma, üretim, pazarlama, finansman,	Vergi Mevzuatı ( Yasa, yönetmelik, tebliğler, özelgeler, yargı kararları)	Vergi Yönetimi
<b>Danışmanlık</b>	Mali konularla sınırlı	Vergi Mevzuatı	İşletme Yönetimi
<b>Tasdik İşlemi</b>	Muhasebe ve vergi denetim alanları	Muhasebe ve vergi denetim ölçütleri	Vergi yönetimi ve İşletme Yönetimi

Kaynak: (Özel, 2002: 5-6).

#### **3.4.1. Denetim**

Yeminli mali müşavirler tabi oldukları 3568 sayılı Kanun gereği muhasebe denetimi ve vergi denetimi gibi birbirinden oldukça farklı iki denetim türü ile görevlendirilmiştir. Bunlardan ilki muhasebe denetimi diğeri de vergi denetimidir.

Muhasebe denetimi; işletme tarafından hazırlanmış olan finansal tabloların önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin araştırılması ve bu konuda bir görüş bildirmeyi kapsar. İncelemeler sırasında kriter olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınır. Muhasebe denetimiyle ilgili olarak verilen bu tanımda vurgulanması gereken husus denetçinin sorumluluğu bu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında belirttiği görüş ile sınırlı olup, yaptığı denetimin %100 doğru olduğunu garanti etmemesidir. Vergi denetimini ise VUK'un 134. maddesi; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamak şeklinde tanımlamıştır. Diğer bir deyişle vergi denetimi, mükellefin yasalarla belirlenen ilkelere göre hareket edip etmediklerinin araştırılmasıdır. Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu saptamak, yapılan bildirimlerin gerçekliğini tespit



etmede vergi denetimi çok önemli bir yere sahiptir. Vergi denetimi ile hem vergi kaybının olup olmadığı araştırılır hem de mükellef vergi ödevleri hakkında bilgilendirilir (Yılcıncı ve Yıldız, 2001: 68).

Vergi denetiminin kapsamını “vergi incelemesi” ve “kontrol” işlemleri oluşturmaktadır. Vergi incelemesi, mükellefin işlem ve hesaplarının muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirisel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanması ve sağlanmasına yönelik bir denetim türüdür (Daştan, 2011: 186)

Vergi denetimi muhasebe denetiminden birçok farklılıklar göstermektedir. Vergi denetiminde amaç devlete ödenen vergilerin doğruluğunu kanıtlamaktır. Burada denetim ölçütleri olarak vergi mevzuatı kullanılmaktadır. Yeminli Mali Müşavir, denetim sürecinde ortaya çıkan hataları düzeltmek, ilgili konularda eğitmek, doğru beyanda bulunulmasını sağlamak, vergi kaçırmalarını önlemek gibi işlevleri de kapsamaktadır (Özel, 2002: 3). Vergi incelemesine yetkililer VUK’un 135. maddesinde “Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri” şeklinde belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere vergi incelemesine yetkili kişiler arasında yeminli mali müşavirler sayılmamıştır. Ancak yeminli mali müşavirlerin meslek mensuplarının vergi denetimi sırasında ortaya çıkan hataları düzeltmek, ilgili konularda mükellefi eğitmek, doğru beyanda bulunulmasını sağlamak ve vergi kaçırmalarını önlemek gibi işlevleri söz konusudur (Özel, 2002:2-3).

Bilindiği üzere vergi denetiminin araştırma-bulma, düzeltme, önleme ve eğitim olmak üzere dört tane temel fonksiyonu bulunmaktadır. Yeminli mali müşavirlerin vergi denetimlerinde bu fonksiyonlar doğrultusunda yerine getirmeleri gereken işlevleri bulunmaktadır. Yeminli mali müşavirler tarafından yapılan vergi incelemeleri denetimin özel bir yönüdür.

### **3.4.2. Danışmanlık**

3568 sayılı Kanunun 2. maddesinde tanımlanan YMM’lerin görevleri incelendiğinde denetim ve tasdik görevleri dışında işletmelerde danışmanlık hizmetlerinde bulunabilecekleri ifade edilmiştir. YMM’lerin danışmanlık fonksiyonu çok kapsamlı olup sadece muhasebe ve vergi alanlarında değil bunlara ilave olarak işletmecilik alanında da danışmanlık yetkisine sahiptir. İşletmecilik alanı ise, işletme fonksiyonlarını ve yönetim fonksiyonlarını içermektedir. Bu durumda işletme sahipleri, danışmanlığına başvurdukları YMM’lerden vergi planlaması, satın alma, üretim ve pazarlama, finans ve araştırma gibi temel işletme fonksiyonlarının iyileştirilmesi ve geliştirilmesi talebinde bulunabilirler. Bir başka ifade ile YMM’ler bir yönetim danışmanı olarak çalışabilirler. Ancak YMM’lerin danışmanlık fonksiyonunun türü ve

nitelikleri Kanun ve Yönetmelikle belirlenmemiş olsa da, danışmanlığın daha çok muhasebe ve vergi konusunda olması mesleğin özüne daha uygun olacağı söylenebilir (Demir, 2004: 95).

### 3.4.3. Tasdik

Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemi ve tasdikten doğan sorumluluklar 3568 sayılı kanunun 12. maddesinde açık ve net bir şekilde belirtilmektedir. Bu kanun hükmü aşağıdaki gibidir:

‘Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş malî tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğrıtılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.’

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte de tasdik, *‘gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır’* şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki ilgili mevzuatlar çerçevesinde yapılan açıklamalar dikkate alındığında, tasdik ödevi esasında bir çeşit denetim faaliyetini ifade etmektedir. Bu durum YMM’lerin temel üç asli fonksiyonları olan denetim, danışmanlık ve tasdik işlemlerinin birbirinden bağımsız olmadığını ve söz konusu yönetmeliğin denetim fonksiyonunu daha öne çıkardığını göstermektedir. Bu noktada tasdik görevi, muhasebe denetimi ve vergi denetimi gibi birbirinden farklı fakat birbirini tamamlayan iki ayrı denetimi içermektedir (Özdemir, 2010: 113).

İlgili yönetmeliğin 5. maddesine göre tasdik işleminin amaçları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir;

- Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,
- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,
- Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.

İlgili mevzuatlar doğrultusunda, muhasebe, finans, işletme ve mali mevzuat konularında gerçek ve tüzel kişiliklere müşavirlik hizmeti verdikleri gibi, mükelleflerin vergi tarhına dayanak oluşturan mali tablo ve beyannamelerini ilgili mevzuat, cari muhasebe ilkeleri ve denetim standartları yönünden tasdik etmek, yani gelir ve gider kayıtlarının doğruluğunu ve mali mevzuat hükümlerine uygun işlendiğini, dolayısıyla beyan edilen vergi matrahının gerçek olduğunu onaylamak görev ve yetkisine sahip bulunmaktadır. Mevzuatta da belirtildiği üzere, kanunlar gereği kamu kurum ve kuruluşlarına YMM'lerce tasdik edilerek verilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş belge olarak kabul edilmektedirler. Böyle bir düzenleme Maliye Bakanlığı'nın mevcut vergi denetim elemanlarının sahip olduğu bir kısım görev ve yetkinin, YMM'lere de tanınması anlamına gelmektedir. Bu sebepten YMM'lerce yapılan tasdik işlemi bir anlamda kamu görevi niteliği taşımaktadır (Aykın, 2000: 126).

#### **3.4.3.1. Tasdik Kapsamındaki İşlemler ve Konular**

Yeminli mali müşavirlerin tasdik yönetmeliğinin 7. maddesinde vergi mevzuatı açısından tasdik yapacakları konular aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

##### ➤ Gelir Vergisi Yönünden:

- Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler,

- Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesi ve 82. maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler,
- Geçici vergi bildirimleri.

##### ➤ Kurumlar Vergisi Yönünden:

- Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi uyarınca verilen özel beyannameler,
- Geçici vergi bildirimleri.

- Katma Değer Vergisi Yönünden:
- Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri,
  - İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
  - Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler,
- Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden:
- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler,
  - Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden:
- 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları",
  - 6183 sayılı Kanun'un 105. maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki,
- Damga Vergisi Yönünden:
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 18 ve 22. maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23. maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.
- Mali Mevzuatta Yeralan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden:
- Yatırım indirimi,
  - Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,
  - Yeniden değerlendirme,
  - Stok değerlemesi,
  - Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,
  - Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,
  - Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak Yönetmeliklerle belirlenir (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, md. 38).

Aktif Toplamı: 5.799.000 TL ve Net Satışlar Toplamı: 11.594.000 TL'yi aşmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve serbest meslek kazançları dolayısıyla gerçek

usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri 2014 yılı beyannamelerini, meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar. Bu hadlerden herhangi birini aşan mükellefler ise beyannamelerini YMM'lere tasdik ettireceklerdir.

#### **3.4.3.2. Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar**

YMM'ler kendisinin, boşanmış dahi olsa eşinin, usul ve furuudan birinin ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) akrabalarının veya bunların yönetici olarak veya yönetimde görev alarak ortak oldukları firmaların iş ve işlemlerine bakamazlar. Yine bu nitelikteki yakınları ve akrabaları olan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı iş ve işlemleri tasdik edemezler (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, md. 39).

#### **3.4.3.3. Denetleme**

Gerçek ve tüzel kişiler ile bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap dönemleri bazında çıkarılan mali tabloların tasdiki; bu tabloların ait olduğu dönemin başından itibaren sürekli denetleme sonucunda yapılabileceği gibi, dönemin kapanmasından sonra yapılacak denetim sonucunda da yapılabilir. Denetimin hangi duruma göre yapıldığı tasdik raporunda açıkça belirtilir.

Sürekli denetlemeyi kapsayan tasdik hizmetini veren yeminli mali müşavir, belirli aralıklarla haber vermeksizin kasa sayım ve stok tespiti yapabilir, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilir. Yeminli mali müşavirler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir. Başka Oda çevrelerindeki karşıt incelemeler ücreti Ücret Yönetmeliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde ödenmek kaydıyla, o odaya mensup yeminli mali müşavirlere yaptırılabilir (Tasdik Yönetmeliği, md. 8).

#### **3.4.3.4. Tasdik Talebi**

Tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin yeminli mali müşavirlerce denetlenmesi ve tasdiki ilgilinin talebi üzerine yapılır.

Bankalar ve sigorta şirketleri, dış ticaret sermaye şirketleri, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan veya arz etmiş sayılan şirketler, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve fonları ve Bakanlığın gerek gördüğü diğer şirketler ve kuruluşlar hesap dönemlerine ilişkin mali tablolarını ve beyannamelerini bu yönetmelik çerçevesinde tasdik ettirirler.

Mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan gerçek veya tüzel kişilerin yeminli mali müşaviri herhangi bir nedenle seçmemesi halinde bu seçim, Birlik (Geçici Kurul) tarafından ilgili Odaya yaptırılır ve ilgililere bildirilir. Yeminli mali müşavir seçmek zorunda bulunan gerçek ve tüzel kişiler; tasdiki zorunlu tutulan mali tabloların ilgili bulunduğu hesap döneminin

başına kadar seçtikleri yeminli mali müşavirleri Birliğe (Geçici Kurul'a) bildirmedikleri takdirde, yeminli mali müşavir seçmemiş sayılırlar (Tasdik Yönetmeliği, md. 9).

#### **3.4.3.5. Tasdik Sözleşmesi**

İlgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin yeminli mali müşavirlerce bakanlığa gönderilmesi zorunludur. Tasdik sözleşmesinde en az aşağıda yazılı hususlara yer verilir.

- a) Tasdikin amacı, kapsamı, varsa özel nedenleri,
- b) Yeminli mali müşavirlerce verilecek hizmetin niteliği ve süresi,
- c) Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- d) Ücret.

Tasdik sözleşmesi, yazılı gerekçe göstermek şartıyla taraflarca her zaman feshedilebilir. Feshedilen sözleşmeler, fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde bakanlığa bildirilir.

Sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez.

Yıllık mali tabloların tasdiki zorunlu tutulan işletmelerin, tasdik sözleşmesinin feshi halinde; bu işletmeler bir ay içinde diğer bir yeminli mali müşavirle sözleşme yapmak zorundadırlar.

Tasdik sözleşmesinin feshi halinde yeminli mali müşavir çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan yeminli mali müşavire devretmek zorundadır.

Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler ve yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin tasdikine ilişkin sözleşmeler ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenlenir (Tasdik Yönetmeliği, md. 10).

#### **3.4.3.6. İnceleme Yeri**

Tasdik konusu inceleme ve denetleme, ilgilinin iş yerinde yapılır. İncelemenin iş yerinde yapılmasının imkânsız olduğu hallerde inceleme, tasdiki yapacak yeminli mali müşavirin bürosunda yürütülür. Bu takdirde ilgili gerekli defter ve belgelerini yeminli mali müşavire bir tutanakla teslim eder.

Sürekli denetlemelerde, inceleme ve denetlemenin ilgilinin işyerinde yapılması esastır (Tasdik Yönetmeliği, md. 11).

#### **3.4.3.7. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri**

İlgililer, bu Yönetmeliğe göre sözleşme yaptıkları yeminli mali müşavirleri;

- a) Tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek,
  - b) Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerinden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,
  - c) Şirketlerin Yönetim Kurulu ve Genel Kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,
- ile yetkili kılmış sayılırlar.

Kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bilgiler yazı ile istenir; yazıda tasdik konusu ile ilgili husus ve sözleşme içeriği belirtilir.

Yeminli mali müşavirler, vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda vergi yargısında, mükellefle veya vergi sorumlusu ile beraber hazır bulunabilirler ve açıklamalar yapabilirler (Tasdik Yönetmeliği, md. 12).

#### **3.4.3.8. Araştırma ve İncelemenin Planlanması**

Planlama, tasdikin mahiyeti, kapsamı ve zamanlaması dikkate alınarak, çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, sistemli bir şekilde yürütülmesi ve nihai amaca ulaştırılması için yapılır.

Tasdik çalışması ile ilgili olarak yapılacak planlamada;

- a) İşletmenin organizasyonu, iç kontrol sistemi, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör vb. hususlarda gerekli araştırmaların yapılması,
  - b) Mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kağıtları ve tasdik raporları, vergi inceleme raporları ve diğer işletme ile ilgili raporların gözden geçirilmesi,
  - c) İşletmenin muhasebe politikasının incelenmesi; yayınlanan muhasebe standart ve ilkelerine uygunluğunun araştırılması,
  - d) Tasdik çalışması sırasında bilgi alınabilecek ve veri hazırlayacak işletme personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyonun sağlanması,
  - e) Yazılı tasdik çalışma planının hazırlanması,
- gerekir (Tasdik Yönetmeliği, md. 13).

#### **3.4.3.9. Kanıt Toplama**

Yeminli mali müşavirler tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorundadırlar. Kanıt miktarının

yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, kanıtın nitelik ve nicelik açısından önemi; hatalı veya hileli olma riski, güvenilirliği gibi hususlar göz önünde bulundurulur.

Kanıt toplamada amaç; tasdik konu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla;

- a) Tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığı ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedilip, kaydedilmediği,
- b) Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığı,
- c) Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığı,

yönünden fiili durum ve belgelerin esas alınarak araştırılmasıdır (Tasdik Yönetmeliği, md. 14).

#### **3.4.3.10. Denetim Teknikleri**

Yeminli mali müşavirler tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları aşağıdaki ve benzeri tekniklerle toplarlar.

- a) Sayım ve envanter incelemesi: İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması, fiili ve kaydi envanterlerin yapılması işlemidir.
- b) Belge incelemesi: İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığına doğrulanması; ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır.
- c) Bilgi toplama: İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması; alınan bilgilerin tutanakla tespit edilmesidir.
- d) Doğrulama: İşletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır.
- e) Karşılaştırma ve puantaj: Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması; toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır.
- f) 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 vb. 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.

Sözü edilen bu teknikler, sürekli denetimlerde, hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri göz önünde bulundurularak yeminli mali müşavirin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanır. Diğer denetimlerde ise denetimin her safhasında uygulanabilir (Tasdik Yönetmeliği, md. 15).

#### **3.4.3.11. Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması**

Hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire aittir. Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzelterek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür.

Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileleri, düzeltme önerisiyle birlikte işletme yönetimine bildirir. İşletme yönetiminin bunları düzeltmesi halinde tasdik konusu belgeler tasdik edilir. Hataların düzeltilmesi istendiği halde, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun tespiti halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilir (Tasdik Yönetmeliği, md. 16).

#### **3.4.3.12. Çalışma Kağıtları**

Yeminli mali müşavirlerin denetleme faaliyetleri ile ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olmaları gerekir.

Kayıt düzeni; Çalışma kağıtları ve bunların dosyalanması ile sağlanır. Çalışma kağıtları, izlenen denetleme yöntem ve tekniklerini, uygulanan denetleme testlerini, toplanan bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaşılan sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelerdir. Çalışma kağıtlarında en az aşağıdaki hususlar yer alır.

- a) Her çalışma kağıdında bir başlık bulunur. Bu başlık denetlenen müşteriyi, denetlemenin yapıldığı dönemi, çalışma kağıdının konusunu, hazırlayan yeminli mali müşavirin ad ve paraflarını ve hazırlama tarihini içerir.
- b) İyi bir dosyalamanın yapılması açısından kağıtlar uygun bir düzende kodlanır.
- c) Tamamlanmış çalışma kağıtlarında; yapılan denetleme yöntem ve teknikleri ile ilgili hususlar, puantaj işaretleri ve sembollerin anlamları açıkça gösterilir ve yeterli açıklamalara yer verilir.

d) Çalışma kağıtları, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, defter kayıtlarının ve buna göre düzenlenmiş mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşır.

e) Her çalışma kağıdında hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi belirtilir.

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti yeminli mali müşavire aittir. Bunların, dosya içinde, düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 10 yıl süreyle; bu süre içinde hukuki ihtilafa konu olan dosyaların ihtilafın sonuçlanmasına kadar, saklanması ve yetkili mercilerce istendiğinde ibraz edilmesi zorunludur (Tasdik Yönetmeliği, md. 17).

#### **3.4.3.13. Tasdik Sonuçları**

Mali tablo ve beyannamelere veya tasdik konusuna ilişkin tasdik sonuçları, yeminli mali müşavirlerce bir rapora bağlanır.

Yeminli mali müşavirlerce 3 örnek olarak düzenlenecek tasdik raporlarının 2 örneği ilgili firma, kurum ve kuruluşların yetkililerine teslim edilir. Rapor ile mali tablo ve beyannameler arasındaki mutabakatın sağlanması yeminli mali müşavirin sorumluluğundadır. Düzenlenen raporların birer örneği, tasdik konusu belgelerle birlikte tasdiki isteyen mercie doğrudan yeminli mali müşavirce verilir (Tasdik Yönetmeliği, md. 18).

#### **3.4.3.14. Tasdik Raporları**

Yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tasdik raporları, bu Yönetmeliğin 7. maddesi ile tasdik kapsamına alınan konular itibarıyla çeşitlendirilir.

Yeminli mali müşavirlerce düzenlenen bütün tasdik raporlarına meslek sicil numarası ile birlikte biri genel, diğeri özel iki sayı verilir. Genel sayı, yeminli mali müşavirin mesleki faaliyete başlamasından itibaren kendi imza ve mühürü ile düzenlediği raporda (1) den başlatılmak suretiyle mesleki faaliyetten ayrılana kadar kesintisiz devam ettirilir. Mesleki Faaliyetten ayrılıp, sonra bağlı oldukları odalara tekrar faaliyete başlayacaklarını bildirip faaliyete başlayanlar, genel sayıya, mesleki faaliyetten ayrıldıkları tarihteki son sayıdan itibaren devam ederler. Özel sayı ise, her takvim yılı başında yeniden başlar ve yıl sonuna kadar devam eder. Tasdik raporlarına sayı verilmesinde, önce meslek sicil numarası, sonra genel sayı ve daha sonra özel sayı kullanılır.

Rapor sayısının başına yeminli mali müşavir deyimini ifade eden “YMM” rumuzu konulur.

Yeminli mali müşavirlerce düzenlenen raporların her sayfası paraf edilir, mühürlenir, son sayfası ise imzalanır ve mühürlenir.

Tasdik konu ve kapsamı itibariyle düzenlenecek raporlarda yer alacak asgari konular ve rapor dispozisyonları tasdike tabi tutulan konu ile ilgili olarak Bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerde belirlenir.

Raporlar, tespit edilmiş dispozisyona uygun olarak, kolay anlaşılır, kısa cümleler halinde, açık bir üslup ile kaleme alınır. Raporlardaki açıklamalar tereddüde mahal vermeyecek nitelikte olur.

Sürekli denetlemeyi gerektiren tasdik raporlarında, mali tablo ve raporlar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilir.

Yeminli mali müşavir, bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu hakkında edindiği kanaatini; tespit olunan beyanların ilgili mevzuat hükümleri ve mali tablolar ile uyumlu olup olmadığı yolundaki görüşünü ortaya koymakla yükümlüdür (Tasdik Yönetmeliği, md. 19).

#### **3.4.3.15. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu**

Bu Yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinden imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur.

Yeminli mali müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır.

Tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında, başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, ol ilde bulunan bir yeminli mali müşavire yaptırılmış olması halinde, bu kısmı incelemeyen doğan sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire aittir.

Yeminli mali müşavirler tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabilirler.

Tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde doğacak zararların hukuki sorumluluğu yeminli mali müşavire aittir (Tasdik Yönetmeliği, md. 20).

### **3.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na ilişkin tebliğler ile yeminli mali müşavirlerce tasdike ilişkin usul ve esaslar belirtilmektedir.

YMM'lere, kanun ve yönetmeliklerle kendilerine yüklenen denetim, tasdik görevlerini yerine getirilmesini kolaylaştırmak amacıyla, Tasdik Yönetmeliğinin 12. maddesiyle bir takım yetkiler verilmiştir. Buna göre YMM'ler yapılan denetim sırasında tasdik konularıyla ilgili defter, belge ve kayıtları gizli olsalar dahi inceleyebilir ve tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri şirketin ilgililerden isteyebilirler. Ayrıca YMM'ler tasdik sözleşmesi yaptığı şirketin, yönetim ve genel kurul toplantılarına katılabilir ve istenildiği takdirde bu toplantılarda tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunabilir. Bu yetkilerin yanı sıra YMM'ler tasdik konusu belgelerle ilgili olarak tespit ettiği olumsuzlukların giderilmesini, hata ve hilelerin düzeltilmesini işletme yönetiminden isteyebilirler. Bu istemin gereği yerine getirilirse tasdik işlemi gerçekleşir. Aksi durumda yapılan tespitler ilgili birimlere iletilir. (Yılmaz, 2004: 33-34).

Söz konusu yönetmelik dışında yapılan bazı düzenlemeler ile yeminli mali müşavirlere bir takım farklı yetkiler de tanınmıştır. Bu yetkiler;

- Defter ve belge ibraz etme
- Karşıt inceleme yapma
- Kamu idaresinden bilgi isteme
- Vergi dairelerinden bilgi isteme şeklinde sıralanabilir.

#### **3.5.1. Defter Belge İbrazi İsteme**

VUK'nun 256'ncı maddesi gereğince, YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar 27 no' lu Tebliğ ile belirlenen usul çerçevesinde YMM'lere defter ve belgelerini ibraz etmek zorundadırlar. Buna göre YMM'lerce defter ve belge ibrazı yazılı olarak istenecek ve yazıyı alan mükellef 15 gün içinde defter ve belgesini YMM'ye ibraz edecektir (Saruç ve Sarılı, 2004: 179). Eğer defter ve belgeler yeminli mali müşavire ibraz edilmez ise 213 sayılı VUK'un mükerrer 355. maddesine göre işlem yapılacaktır. Yeminli mali müşavirler defter ve belgeyi ibraz etmeyen mükellefi vergi dairesine bildirecekler ve gerekli cezai işlemi vergi dairesi yerine getirecektir (Yetkiner, 2002: 66).

#### **3.5.2. Karşıt İnceleme Yapma**

Karşıt inceleme, tasdik işlemi yapılan ilgililerin mal ya da hizmet alış faturalarının sahte veya yanıltıcı belge olup olmadığının, satıcıların bu faturalarda geçen malı teslim veya hizmeti karşılama kapasitesinin olup olmadığının, satıcıların bu faturalarda geçen satış bedelini ve

KDV'yi kayıt edip etmediklerinin, yine faturada geçen KDV tutarının beyan edilip edilmediğinin tasdik hizmeti verilen kimseye mal ya da hizmet yapanlar nezdinde araştırılması işlemine verilen addır. Bu konu yine 27 no'lu tebliğde düzenlenmiştir.

Ayrıca aynı tebliğe göre, 3568 sayılı Kanununun 12. maddesi hükmü ve maddedeki yetkiye dayanılarak çıkarılan yönetmeliğin ilgili hükümleri uyarınca, yeminli mali müşavirler mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin hem tam tasdik işlemleri için hem de KDV iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir.

Süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş mükellefler nezdinde KDV iadesi veya tam tasdik dolayısıyla yapılacak karşıt incelemelerin, bu mükelleflerin yeminli mali müşavirlerinden teyit yazısı alınması suretiyle yapılması da mümkündür. Ancak, süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin yeminli mali müşavirlerinin teyit vermek istememesi halinde bu mükellefler nezdinde karşıt inceleme tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavir tarafından yerine getirilecektir (Akıl, 2004: 14).

### **3.5.3. Kamu İdarelerinden Belge İsteme**

İlgili yönetmeliğe göre kamu idare ve müesseseleri tasdik konusu ile sınırlı olmak koşuluyla YMM'lere istedikleri belgeleri vermekle yükümlüdürler. Kamu kurum ve kuruluşlarından istenecek bu belgeler yazılı şekildedir ve sözleşmenin içeriği hakkında açıklama yapılır (Borakazi, 2006: 53).

### **3.5.4. Vergi Dairesinden Belge İsteme**

Yeminli mali müşavirler tasdik kapsamı ile sınırlı olarak, mükellef veya mükellef ile ilgili hususlar için yalnızca yazı ile vergi dairelerinden bilgi isteyebileceklerdir. Söz konusu Yeminli Mali Müşavirlerin bilgi taleplerinin 15 gün içerisinde yerine getirileceği belirtilmiştir. Ancak bu yazılı talebin belirtilen sürede yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırım yasal mevzuatta bulunmamaktadır. Dolayısıyla yeminli mali müşavirlerin vergi dairesinden olan bilgi talepleri tamamen Vergi Dairesi Müdürünün kanaatine bırakılmıştır (Yetkiner, 2002: 69).

## **3.6. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları**

### **3.6.1. Yasal Düzenlemeler Gereği Sorumlulukları**

Mükelleflerin, vergi ödevlerinin doğru bir şekilde yerine getirilmesinde sorumlu tutulan ve bundan dolayı vergi ödevlisi niteliğine de taşıyan yeminli mali müşavirlerin, mükelleflerin vergi ödevlerini zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirememesi durumunda, vergi borcuyla ilişkilendirilerek yasal mevzuat gereği sorumlulukları bulunmaktadır (Canyaş, 2006: 89).

Bazı ülkelerde yer alan uygulamalarda yeminli mali müşavirlerin, doğacak olan vergi kaybı ve cezalardan müşterek müteselsil sorumluluk kavramı bulunmamaktadır. Bu uygulamaların yer aldığı ülkelerde seçilen sistemde tespit edilen vergi kaybı ve cezalardan, mükellefler sorumlu tutulmakta ve onlardan tahsil edilmekte, bununla beraber idarece yeminli mali müşavirler ya da denetim şirketleri aleyhine ayrıca tazminat davası açılmaktadır. Davada üzerinde durulan konu, tarhiyata konu olan işlemin denetim şirketi tarafından tespit edilebilmesinin mümkün olup olmadığıdır. Eğer bu ilişki kurulursa çok küçük alacaklar için bile denetim şirketi çok yüksek tutarlarda tazminat öder. Tazminat; yalnızca kayba uğrayan verginin telafi edilmesine değil, aynı zamanda sisteme olan güveni sarsmak gibi çok daha genel sebebe dayandırılmaktadır. Bu sistemin seçildiği ülkelerde devlet hem vergi kaybı ve cezaları hem de ek olarak tazminatı tahsil edebilme olanağına kavuşmaktadır. Diğer bir deyişle toplamda daha büyük bir kamu alacağı ortaya çıkmaktadır. Ancak böyle bir sistemin işleyebilmesi için, ülkenin hukuk sisteminden, denetim sisteminin kuruluş biçimine kadar çok çeşitli koşulların buna uygun olması gerekmektedir (Gündoğdu, 2006).

### ***3.6.1.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu***

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin uzun süre uygulama alanı bulduğu ülkelerde yeminli mali müşavirlik mesleğinin tasdik işlemlerinden kaynaklanan sorumluluk kavramı da kendi hukukunu oluşturmuştur. Dürüstlük, tarafsızlık, iyi niyet, uzmanlık ve üstün bilgi ile ihmal ve kusura yol açmayacak biçimde işin gereken özen gösterilerek yapılması suretiyle yeminli mali müşavirin kendi sorumluluklarını tam olarak yerine getirmesi, kendisinin sorumlu tutulamayacağı alanla olan sınırını da tayin edebilmektedir. 3568 sayılı kanunun temel hedefinin bu olduğu söylenebilir (Örmeci, 1990: 101).

Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişiler ile bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebenin temel ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygunluğunu, bununla beraber hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'na çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir. Kanun gereği, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik işleminin standartları ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Tabi bunun yanında, kanunlar çerçevesinde kamu idarelerine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklı tutulmaktadır. Yaptıkları tasdik doğru olduğundan sorumlu olan yeminli mali müşavirler, tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kayba

uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını hazırlayacakları tasdik raporunda belirtirler. 3568 sayılı kanun maddelerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır (3568 Sayılı Kanun, md. 12).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun'u Genel Tebliğ'inde yeminli mali müşavirlerin 3568 sayılı kanunun 12. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen tasdike ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları açık bir şekilde belirtilmiştir. Yapılan tasdik doğru olmaması durumunda, tasdik kapsamıyla sınırlı olmak üzere kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte yeminli mali müşavirlerin de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları da belirtilmektedir. Ayrıca 3568 sayılı kanunun 49. maddesinde belirtilen cezalara da muhatap olabilecekleri belirtilmiştir. Ayrıca dokuz sıra numaralı Genel Tebliğle de müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümlerine yer verilmiştir. Bu düzenlemelere bakıldığında meslek mensuplarının sorumluluklarının tespitinde bir düzenin oluşturulamadığı, mevzuatta yeknesaklığın sağlanamadığı görölmektedir. Vergi idaresine düzenleme yapma konusunda aşırı yetkilerin sonucu, hukuki hiyerarşiyi ihlal eden durumlar da ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla tasdik sorumluluğunun hukuksal boyutlarının belirlenmesi, bu konuda idarenin yetkilerinin sınırlandırılması gerekmektedir (Yılmaz, 2004: 40-41).

### **3.6.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu**

213 sayılı VUK'un mükerrer 227. maddesinde gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini imzalayan ve tasdik raporunu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil şekilde sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmıştır (Gündoğdu, 2004: 141).

Ancak meslek mensubunun müşterek ve müteselsil şekilde sorumlu tutulabilmesi iki şarta bağlanmıştır (Çelikkaya ve Tekin, 2007: 66);

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya,
2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun

olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Gerek kanunlar, gerekse de bu kanunlara dayanılarak mevzuat çerçevesinde çıkartılan yönetmelik ve tebliğlerde yer alan bilgiler neticesinde yeminli mali müşavirlerin başlıca sorumlulukları şu hususlardan oluşmaktadır:

1. Müştereken ve Mütessesil sorumluluk,
2. Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasından doğan sorumluluk,
3. Karşıt incelemeden doğan sorumluluk,
4. Vergi kaçakçılık suçuna iştirakten dolayı sorumluluk.

Yeminli mali müşavirler bu sayılan sebeplerden dolayı vergi idaresinin bir vergi kaybına uğramasına yol açar ve bu durum kanıtlanır ise vergi idaresine karşı vergi mükellefi veya sorumlusu ile birlikte zincirleme olarak sorumlu tutulmaktadır (Özel, 1997: 3).

Borçlar Kanunu'nda haksız fiiller, tam teselsül ile ilgili hükümler şeklinde 50. Maddede düzenlenmiştir. Bu doğrultuda haksız fiil, taraflar arasında önceden bulunan bir hukuki ilişki olmaksızın hukuka aykırı olarak hukuk kurallarının ihlal edilmesi neticesi bir zarara sebep olan eylemler olarak tanımlanmaktadır. Bu haksız fiil neticesinde ortaya çıkan zararın giderilmesi gerekmektedir. Bir kişinin haksız fiili nedeniyle sebebiyet verdiği zararı gidermek için sorumlu tutulması halinde haksız fiilden doğan sorumluluktan bahsedilmektedir. Bu durumda tasdik doğru olmaması halinde yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu bu kanundaki haksız fiillerle aynı sonuca bağlanmıştır. Haksız fiilin unsurları ise aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Yılmaz, 2004: 45):

- İşlenen fiilin haksız olması,
- Failin kusurlu bulunması,
- Bir zararın meydana gelmesi,
- Haksız fiile zarar arasında illiyet bağının, bulunmasıdır.

Bu çerçevede yeminli mali müşavirlerin yapmış oldukları tasdik faaliyetinden sorumlu tutulabilmesi için bir takım olay ya da olay dizisinin olması gerekmektedir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Yılmaz, 2004: 45):

- Öncelikle tasdik doğru olmaması gerekir. Tasdik doğru olmaması durumunda, Borçlar Kanunu'ndaki hükümler uygulanmaktadır. Tabi bu durumda yeminli mali müşavir ile vergi yükümlüsünün ortak kusurlarının olması gerekir.



- Tam teselsül hükümleri uyarınca yeminli mali müşavir ile vergi mükellefi ortak kusurları ile vergi kaybına sebebiyet vermiş olup, bu şekilde devlete karşı haksız fiil işlemiş olmaları gerekir. Eğer vergi kabı yok ise yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu da söz konusu olmayacaktır.
- Yapılan tasdik ile vergi kaybı arasındaki illiyet bağının belirlenmesi ve ispatlanması gerekmektedir. Yani vergi kaybı, yeminli mali müşavirlerin tasdik ettiği konu veya konulardan kaynaklanmalıdır. Çünkü bahis geçen sorumluluk tasdik konusu ile sınırlıdır.
- Yeminli mali müşavirler tasdik işleminin yanında tasdik için gerekli özeni göstermemesi durumunda da sorumlu tutulurlar. Yeminli mali müşavirler, üzerlerine aldıkları işi gereği gibi yerine getirmesinde gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermemeleri durumunda da sorumlu tutulurlar.

### **3.6.2. Vergi İdaresine Karşı Sorumlulukları**

Vergi idaresine karşı doğan sorumluluk asıl olarak vergi denetiminin doğru yapılmasına dayanmaktadır. Yeminli mali müşavirlerin vergi denetimi sonucu düzenledikleri tasdik raporlarının doğru olmadığı, yine vergi yönetiminin denetim elemanlarının incelemesi sonucu sonradan tespit edilmektedir. Doğru, yanlış veya noksan kavramları oldukça soyut kavramlardır. Özellikle Yeminli mali müşavirlerin tasdik raporlarının incelenmesinde somut hale getirilmesi kaçınılmazdır. Yeminli mali müşavirlerce yapılan tasdiklerin doğruluk araştırmasında; denetim işlemine gereken özen ve titizliği göstermemesi, bilerek gerçeğe aykırı tasdik yapması, mükellef veya sorumlunun yeminli mali müşavirlere bazı bilgi ve belgeleri göstermemesi nedeniyle doğruya ulaşamamış olmaları söz konusu olabilmektedir (Yılmaz, 2007: 123).

### **3.6.3. Mükellefe Karşı Sorumlulukları**

Kanunlar çerçevesinde vergi mükellefleri ya da vergi sorumlularına yasal düzenlemelerle tasdik yaptırma sorumluluğu getirilmiştir. Yeminli mali müşavirlere de yine kanunlar çerçevesinde kamusal tasdik yetkisi görevi verilmiştir. Bilindiği üzere yeminli mali müşavirler vergi ve muhasebe denetimi için vergi mükellefi veya sorumlusu ile “tasdik sözleşmesi” yapmak zorundadırlar. Tasdik sözleşmesi Borçlar Kanunu’na göre yapılmış bir hizmet sözleşmesi niteliği taşımaktadır. Yeminli mali müşavirler bu hizmet sözleşmesine göre aşağıdaki yükümlülükleri üstlenmiş bulunmaktadır (Özel, 1997);

- Vergi denetimini (Tasdik Hizmetini) özenle yapmak,
- İş kendisi yapmak,
- Denetimin tüm yöntem ve tekniklerini kullanarak yapmak,

- Hata ve hileleri bulmak,
- Tasdik raporu düzenleyerek zamanında yetkili mercilere ulaştırmak.

Yeminli mali müşavirler için öngörülen sorumluluk, vergi kanunlarında verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişilerin sorumluluğundan oldukça farklıdır. Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu vergi ziyana sebep olan fiilde gerçeğe aykırı bir belgenin doğruluğunu tasdik ederek vergi ziyana sebep olunması ve haksız vergi iadesi alınması durumunda söz konusudur. Ancak burada vergi ziyana sebep olan fiili mükellef ile Yeminli Mali Müşavir birlikte işlemişlerdir. Yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluğu, vergi ve cezanın asıl mükellefi olan gerçek ya da tüzel kişi adına tarh ve tebliğ edilmesi, bu vergi ve cezanın yasal yollarla başvurulmaması suretiyle ya da bu yollara başvurulmasına rağmen kesinleşmesinden itibaren başlar (Saruç ve Sarılı, 2004: 182).

#### **3.6.4. Müteselsil Sorumlulukları ve Sorumluluğun Sınırlanması**

Birden çok kimsenin aynı zararı gidermekten birlikte sorumlu tutulmaları anlamına gelen müteselsil sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır. Yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumlulukları iki ayrı kanun maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar ilki 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddeleridir. Bu maddeler doğrultusunda devlet kayba uğratılan vergilerden dolayı yeminli mali müşavirleri de mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu tutmuştur.

Yeminli mali müşavirler adına ne mükellef olarak ne de vergi sorumlusu olarak tarhiyat yapılamaz. Fakat müteselsil sorumluluğun bir sonucu olarak kendilerine tarhiyat yapılabilmektedir. Yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları tasdik işleminin yapılmasıyla başlamaktadır. Bu durumda, mükellefler verginin asli borçlusu, yeminli mali müşavirler de fer'i borçlusu sayılabilir (Alptürk, 2004: 28).

Ülkemizdeki yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının sınırlandırılması uygulaması, Almanya ve ABD'deki uygulamalardan farklılık göstermektedir. Almanya'da zorunlu denetimlerde ihmalden kaynaklanan yükümlülük zedelenmelerinde sorumluluk belli bir tutar ile sınırlanmış; kasıtlı görevi ihmallerde ise sınırsız sorumluluk söz konusudur. ABD'de ise, yeminli mali müşavirlerin zararı karşılama sorumluluğu mahkemenin vereceği "sorumludur" şeklindeki karara bağlanmış, bununla birlikte 1933 ve 1934 yıllarında yürürlüğe giren Borsa Kanunları ile de sorumlulukları belirlenmiştir (Sağmanlı, 2000: 37).

Yeminli mali müşavirler sorumluluklarını sınırlandırmak için mükellefle sözleşme yapmak ve meslek sigortası gibi yapılanmalara gidebilmektedirler. Ancak mükellefle meslek mensubu arasındaki sözleşme kendi aralarında iç ilişkide hüküm ifade edecektir. Çünkü vergi

kanunlarıyla kabul edilen haller dışında, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamamaktadır (VUK, md.8).

### 3.6.5. Sorumlulukların Değerlendirilmesi

Yukarıda yapılan açıklamaların sonucunda, yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve önlenmesi konusunda yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarına ilişkin saptadığımız önemli hususlar aşağıda sıralanmıştır. Bunlar (Uzay, 2001: 10-11):

- Yeminli mali müşavirler yapacakları tasdik işleminin getirebileceği riskleri belirleme çalışması yapmalıdırlar. Bunun için işletmenin daha önceki yeminli mali müşavirleri ile görüşerek bilgi edinmelidirler.
- Tebliğ ile getirilen risk faktörlerinin kapsamı genişletilmelidir.
- Yeminli mali müşavirlerin hazırladığı tasdik raporlarının MB Gelirler Genel Müdürlüğü'nce oluşturulan komisyon tarafından incelenmesi, 3568 sayılı yasa doğrultusunda istenen güven ortamının oluşmasını engelleyici bir konudur.
- Yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının, vergi inceleme elamanı tarafından hazırlanan rapor ile belirlenmesi, diğer bir deyişle inceleme elemanının değer yargılarına bırakılması doğru değildir.
- Müşterek ve müteselsil sorumluluk, yeminli mali müşavirlik mesleğinin amacına uygun değildir. Bunun yerine yeminli mali müşavirler için “meslek kusuru” esasına dayalı sorumluk aranmalıdır. Ancak kusurların sınırlarını da iyi belirlemek gerekir.
- Mevcut düzenlemelere göre yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluk ve disiplin cezalarına maruz kalmamaları için karşıt inceleme konusuna ayrı bir önem vermeleri gerekir. Yeminli mali müşavir, şayet karşıt incelemeyi başka bir Yeminli mali müşavirlerden yazılı teyit almak suretiyle yapıyorsa, işleme koymadan önce gerekli araştırmaları yapmalıdır.
- Yeminli mali müşavirlerin, mükelleflerin “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge” (SMİYB) kullanmalarından dolayı, belge düzeyinde sorumlu tutulmaları doğru bir yaklaşım değildir. Eğer ki ülkemizde, yaygın bir şekilde SMİYB kullanımı söz konusu ise bu durumun nedenleri araştırılmalı ve gerekli önlemler alınmalıdır.
- Maliye Bakanlığı, yeminli mali müşavirlerden doğruluk denetimi yapmalarını beklemektedir. Ancak günümüz şartlarında işletmelerde artan iş hacminin de dikkate alınması gerekmektedir. Bunun için bu beklenti hem maliyetli hem de oldukça güç bir iştir.

- Yeminli mali müşavirlerin yapmış oldukları denetimin alanı, doğruluk denetiminden, uygunluk denetimine hatta bağımsız dış denetime çekilmelidir.
- Yeminli mali müşavirlerin yetkilerinin genişletilmesinden ziyade sorumluluklarının azaltması daha yararlı olacaktır. Yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları vergi uygulamaları, defter kayıtları üzerinden vergi matrahının hesaplanması ve bunun beyannameye intikali ile sınırlandırılmalıdır ve bu çerçevede dışına çıkılmamalıdır.
- Yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları, Almanya’da olduğu gibi belirli tutarlarla sınırlandırılmalıdır.
- Meslek sigortasının cazip hale getirilmesi yararlı olur. Çünkü Yeminli mali müşavirler, yükledikleri ağır sorumluluklar karşısında, sınırlı yetkiye sahiptirler. Ayrıca hiçbir güvenceleri bulunmamaktadır.
- Ülkemizdeki vergi mevzuatının karmaşıklığı, yorumlama aşamasında meslek mensuplarının farklı sonuçlara ulaşmasına yol açabilecek yapıdadır. Bu durum hem denetimi daha da riskli hale getirmekte hem de denetim faaliyetlerini zorlaştırmaktadır.
- Yeminli mali müşavirlik mesleğinin saygınlığının olmazsa olmaz koşulu, meslek mensuplarının yeterli bilgi birikimi ile birlikte meslek etiğine sahip olmalarıdır. Bu konuda meslek örgütüne önemli görevler düşmektedir. Sürekli meslek içi eğitimler gerçekleştirilmelidir.
- Yeminli mali müşavirlerin meslek unvanlarında da yer alan müşavirlik hizmetlerinden, işletmelerin daha fazla yararlanması sağlanmalıdır. Bu amaçla işletme sahiplerinin ve yöneticilerinin bilgilendirilmesine çalışılmalıdır.
- Yeminli Mali Müşavirlik müessesesinin görevi olan tam tasdikli firma sayısının artırılması ve tasdik sözleşmesi olmayan kuruluşların incelenmesine öncelik verilmesi, hem YMM müessesesine hem de Maliye Bakanlığı’na yararlı olacaktır (Akçakoca, 2010).

Yeminli mali müşavirler, sundukları hizmetler neticesinde üstlendikleri sorumluluktan dolayı ciddi ve önemli sıkıntılarla karşılaşabilmektedirler. Bu sıkıntılı durumlardan bazıları mesleğe saygınlığın azalması, müşteri kaybı, verilen hizmetten dolayı alınan ücretin yüzlerce katının zarar ve ceza olarak ödenmesi, dava aşamasında harcanan emek ve yaşanan strestir. Yeminli mali müşavirler karşılaşabilecekleri sorumluluk riskini belirli önlemler almak suretiyle en aza indirebilirler. Sorumluluk riskini mümkün olan en düşük seviyeye indirmek ve sorumluluk sonucu ortaya çıkacak ciddi sonuçlardan korunmak için yeminli mali müşavirlerin alabileceği genel önlemler aşağıda sıralanmıştır (Ateş, 2005: 42);

- Sadece dürüst olduğuna inanılan müşterilerle hizmet sözleşmesi yapmak,

- Belirli kalifiyeye sahip personeli işe almak, eğitmek ve personelin yaptığı işlerin denetimini artırmak,
- Mesleki denetim standartlarına ve mevzuata her daim uymak,
- Denetim sürecinin her aşamasında bağımsızlıktan ödün vermemek,
- Müşterinin iş ve faaliyeti hakkında yeterli bilgi sahibi olmak,
- Denetim ve tasdik işleminin kalitesini yükseltmek ve korumak,
- Müşteriler ile mutlaka sözleşme yapmak,
- Mesleki sorumluluk sigorta poliçesi yapmak.

### **3.7. Türkiye’de Vergi Denetimi ve YMM’lerin Vergi Denetimindeki Yeri**

#### **3.7.1. Türkiye’de Vergi Denetimi**

Türk vergi sisteminde vergi denetimi; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi isteme unsurlarından oluşmaktadır.

Vergi denetimin temel amacı iyi bir şekilde irdelendiği takdirde vergi denetiminin araştırma, düzeltme ve önleme gibi üç önemli fonksiyona sahip olduğu ortaya çıkmaktadır. Araştırma fonksiyonu, vergi yönetiminin vergi incelemeleri aracılığıyla mükelleflerin vergi yasalarına hatadan kaynaklanan veya kasten aykırı hareketlerini araştırıp, tespit etmesi demektir. Denetim sonrasında uygulanacak cezanın, yükümlüler yönünden caydırıcı nitelik taşıması nedeniyle hatalı ve hileli işlemleri azaltan ve vergi incelemesi amaçlarını etkin bir şekilde gerçekleştiren fonksiyonu ise önleme fonksiyonudur. Önleme fonksiyonunun gerçekleştirilebilmesi için, mükelleflerin belirli zamanlarda incelemeye tabi tutularak kontrol altında bulundurulmaları zorunludur. Vergi incelemeleri sırasında mükelleflerin bilgilenebilmesi ve eğitilmesi düzeltici fonksiyonu oluşturur. Dolayısıyla vergi incelemelerinin bu fonksiyonları modern vergi idareleri açısından son derece önemlidir (Binbirkaya, 2006: 13).

VUK madde 139 uyarınca incelemeye yetkililer açıkça belirtilmektedir. Bu maddeye göre vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Bunların yanında Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

Yukarıda sayılanlar dışında hiçbir kişinin vergi inceleme yapma yetkisi bulunmamakta olup, inceleme başlamadan önce ilk temasta inceleme elemanlarının kimliklerini ibraz etmeleri yasal bir zorunluluktur (GİB, 2007: 8).

2011 yılına kadar ülkemizdeki vergi incelemeleri ve denetimlerinde çok başlılık söz konusu idi. Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları gibi vergi denetim birimleri bulunmaktaydı. Yapılan değişiklik ile bu durum ortadan kaldırılmış ve yeni bir kurul olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturulmuştur.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Maliye Bakanlığı'nın kurumsal kültüre sahip vergi inceleme yetkisini haiz tüm Bakanlık denetim elemanlarını tek çatı altında toplamış, uzmanlaşmaya dayalı, vergi denetiminin tek elden yürütüleceği güçlü bir teşkilat olarak örgütlenmiştir. 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile "Maliye Teftiş Kurulu", "Hesap Uzmanları Kurulu", "Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı" ve "Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları" kapatılmış bunun yerine Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurulmuştur. Söz konusu Kararnameyle 10.07.2011 tarihi itibari ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlarda Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır (VDK, 2013).

Vergi gelirleri, devletin kamusal hizmetleri yerine getirilmesinde en önemli gelir araçlarından birisidir. Bunun yanında sosyal güvenlik hizmetleri, devlet yatırımları ve diğer kamusal giderlerin karşılanmasında da önemli bir fon kaynağıdır. Vergi hasılatının artmasına neden olan faktörler ülkeden ülkeye değişmekle beraber, vergilerin en önemli işlevi kamu gelirlerini artırmasıdır. Vergilenebilir yeni kaynakların yaratılmasında kişi başına gelir artışı, sanayileşmenin altyapı ihtiyaçları ve kamu talepleri gibi faktörler etkili olmaktadır. Vergiler bir ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin miktarını, üretim faktörlerinin gelir ve fiyatlarını doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilmektedir. Kalkınmakta olan ülkelerde verginin kalkınma aracı olarak, tasarruf düzeyinin belirlenmesinde ve kaynak dağılımı üzerindeki etkisi kullanılmaktadır (Temiz, 2008: 2).

Ülkemizde, vergi gelirlerinin kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi açısından önemi büyüktür. Ancak vergi ödeyen mükelleflerin şikayeti de kişisel vergi yüküdür. Önemli olan vergi toplama yaklaşımı; bu ikisi arasında olumlu bir denge kurabilmektir. Vergi yasalarında yapılan değişiklik ve yeniliklerdeki amacın bu konu üzerine yoğunlaşması her vergi ödeyen vatandaşın temel isteğidir.

Aşağıda yer alan tabloda vergi yükünün yıllar itibariyle ne derece arttığı yer almaktadır. Tabloda da görüldüğü üzere 2002'de %18,60 olan vergi yükü 2013 yılında %23,53 olmuştur.

**Tablo 3.3: GSYİH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2002- 2013) (Bin TL)**

<b>YILLAR</b>	<b>GSYİH</b> <b>(1998 BAZLI)</b>	<b>VERGİ</b> <b>GELİRLERİ</b> <b>(*)</b>	<b>VERGİ YÜKÜ</b> <b>(%)</b>
2002	350.476.089	65.188.479	18,60
2003	454.780.659	89.893.112	19,77
2004	559.033.026	111.335.368	19,92
2005	648.931.712	131.948.778	20,33
2006	758.390.785	151.271.701	19,95
2007	843.178.421	171.098.466	20,29
2008	950.534.251	189.980.827	19,99
2009	952.558.579	196.313.308	20,61
2010	1.098.799.348	235.714.637	21,45
2011	1.297.713.210	284.490.017	21,92
2012	1.416.798.490	317.218.619	22,41
2013	1.561.510.015	367.473.551	23,53
(*) VERGİ GELİRLERİ RAKAMLARI MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİL TUTARLARDIR.			
NOT: 2008-2013 YILLARI VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ GELİR VERGİSİ TEVKİFAT RAKAMINA ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ TUTARI DAHİLDİR.			

Kaynak: GİB, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_2.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm).

Kanunlarda belirtilen şekillerde beyannameleri tasdik etme görevi bulunan yeminli mali müşavirlerin sayısının 4.285 olduğunu daha önceden söylemiştik. 74.000.000 nüfusa sahip bir ülke için bu sayının aslında ne kadar az olduğu açıkça anlaşılabilir. Nüfus içerisindeki herkesin beyanname vermesi söz konusu olmadığı için, ülkemizde gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV beyannamelerini veren mükellef sayıları bu tespiti yapmak için bir gösterge olabileceğinden GİB verilerine göre 2013 yılı için toplam mükellef sayısı, incelenen mükellef sayısı, matrah farkı ve vergi ziyayı tutarları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 3.4: 2013 Yılı GİB Tarafından Yapılan GV, KV ve KDV Vergi İnceleme Sonuçları**

Vergi Türü	Toplam Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bildirilen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Bulunan Vergi Farkı (TL)	Tarh Edilecek Vergi (TL)	Usulsüzlük Cezaları Toplamı (TL)	Vergi Ziyayı (TL)
Gelir Vergisi	1.798.056	1.425	1.973	19.523.920	18.476.344	4.366.337	5.422.858	22.710.501	7.055.959
Kurumlar Vergisi	662.225	224	272	9.888.342	9.435.351	17.080.413	2.182.977	2.252.366	78.872.584
Katma Değer Vergisi	2.378.432	2.264	2.939	800.703.515	221.229.335	30.489.428	41.081.554	259.780.160	76.759.162
<b>TOPLAM</b>	<b>4.838.713</b>	<b>3.913</b>	<b>5.184</b>	<b>830.115.777</b>	<b>249.141.030</b>	<b>51.936.178</b>	<b>48.687.389</b>	<b>284.743.027</b>	<b>162.687.705</b>

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>, Tarih: 04.06.2014.

Aynı şekilde VDK Başkanlığı tarafından yapılan vergi incelemesindeki durum ise aşağıdaki gibidir:

**Tablo 3.5: 2013 Yılı VDK Tarafından Yapılan GV, KV ve KDV Vergi İnceleme Sonuçları**

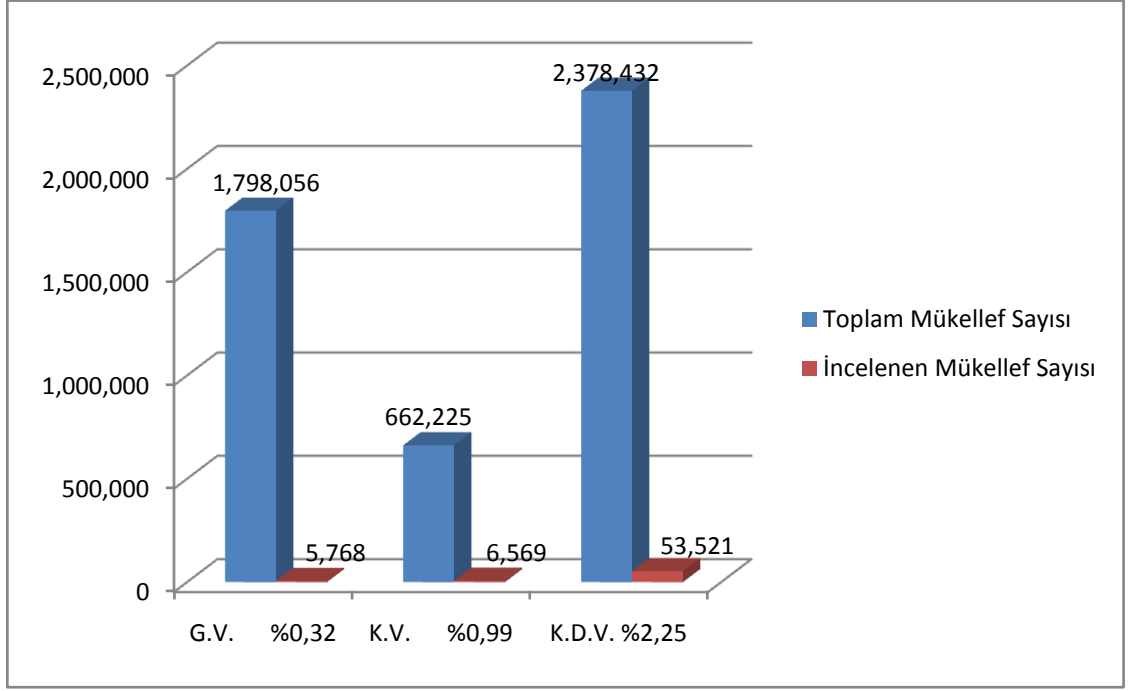
Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarh İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi İstenilen Ceza (TL)
Kurumlar Vergisi	3.611.848.486	597.221.130	1.004.059.710
Gelir Vergisi	692.410.441	223.582.299	501.875.292
Katma Değer Vergisi	7.341.473.802	3.750.769.267	8.887.103.974
<b>TOPLAM</b>	<b>11.645.732.729</b>	<b>4.571.572.696</b>	<b>10.393.038.976</b>

Kaynak: (VDK, 2014)

Ülkemizde 2013 yılı içerisindeki vergi denetimlerinden sorumlu GİB ve VDK Başkanlığı tarafından yapılan incelemelerin üç önemli vergi kalemi olan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından sonuçları verilmiştir. 2013 yılı içerisinde GİB tarafından tarhı istenilen vergi tutarı 48.687.389 TL; VDK tarafından tarhı istenilen vergi tutarı ise 4.571.572.696 TL'dir. Vergi incelemeleri sonucu ortaya çıkan bu tablo bağımsız denetçiliğin ne denli önemli olduğunu bizlere göstermektedir.

Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi göstergeleri meslek mensuplarının değerlendirilmesi için kullanılabilceğini önceden belirtmiştik. Bu doğrultuda GİB ve VDK tarafından incelenen bu vergi türlerinin mükellef sayıları aşağıdaki gibidir:





**Şekil 3.3: 2013 Yılı İçerisinde GİB ve VDK Tarafından İncelenen Mükellef Sayıları**

Kaynak: (VDK 2013 ve GİB verilerinden oluşturulmuştur)

GV incelenen mükellef oranı %0,32; KV incelenen mükellef oranı %0,99; KDV incelenen mükellef oranı ise %2,25'tir. İncelenen mükellef sayıları iki türlü değerlendirilebilmektedir. İlk olarak inceleme oranının düşüklüğü ikincisi ise tarhi istenen vergi tutarı olarak meslek mensuplarının görevlerini yerine getirirken daha dikkatli olmaları gerektiğidir.

### 3.7.2. YMM'lik Mesleğinin Vergi Denetimi İçindeki Yeri

Maliye Bakanlığı'na bağlı kuruluşlardaki inceleme elemanlarının görevleri ile yeminli mali müşavirlerin yaptığı denetimlerin kıyaslanması mümkün değildir. Bilindiği üzere Maliye Bakanlığı inceleme elemanları dönemi kapanmış, beyanı yapılmış matrahları denetlemektedirler. Yeminli mali müşavirler ise dönem içinde denetim yapmaktadır. Beyan durumu söz konusu değildir (Pur, 2001).

Daha önceki açıklamalarda da yer aldığı üzere 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilmiş mali tabloların, kamu idaresince, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edileceği belirtilmektedir. İncelenmiş bir belge olarak kabul edilmesi, vergi idaresince, yeminli mali müşavirler tasdikle sınırlı olmak üzere vergi inceleme elemanı olarak kabul edildiği anlamını taşımaktadır. Bunun yanında mükelleflerin meslek mensupları tarafından doğru beyanda bulunmaya zorlanmaları yoluyla da vergi kaybının önlenmesi amaçlanmıştır (Canikli, 1996: 60). Aslında bu durumda vergi tarhının doğru bir şekilde yapılabilmesi için yeminli mali müşavirlerin önemi ortaya çıkmaktadır. Yalan

beyan, sahte evrak kullanılması gibi daha bir çok olumsuz durumun önüne yeminli mali müşavirler sayesinde geçilebilmektedir.

Meslek mensupları vergi denetimi ağırlıklı hizmetlerde bulunmaktadırlar. Aslında bir taraftan bağımsız denetim işlevini yerine getirmeye çalışırken diğer taraftan da doğrudan vergi matrahını etkileyen işlemlerin tespit edilmesine yönelik sahne arkası denetim işlevini yerine getirmektedirler (Alptürk, 2004: 27). Yukarıdaki Türkiye'deki vergi incelemeleri konusunda elde edilen veriler yeminli mali müşavirlerin bu işlevlerinin olmadığı bir ülkede belki de kat kat daha fazla olacaktır. Yeminli mali müşavirler bu işlevleri ile hem devletin vergi gelirlerini korumakta hem de vergi denetimine bizzat denetim öncesinde görev alarak yardımcı olmaktadırlar.

Tasdik yönetmeliği ile yeminli mali müşavirlere gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesaplarını denetim standartlarına göre inceleme, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konu ve belgelerin gerçeği yansıtip yansıtmadığını imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik etme yetkisi verilmiştir (Gezgin, 2001: 77).

1995 yılında başlatılan ve halen devam eden tam tasdik çalışmaları ise başarıyla yürütülmeye devam edilmektedir. Ülkemizin koşullarına uygun olarak yapılan, diğer bir özelliği ile diğer ülkelerin uygulamalarına özgün bir örnek şeklinde katkı sağlayan bu uygulama doğrultusunda yeminli mali müşavirler tarafından yapılan tam tasdik sözleşmesi sayıları 1995 yılında 6.666, 1996 yılında 7.962, 1998 yılında 10.500, 1999 yılında 10.850 ve 2000 yılında 11.696 adet olmuştur. Tasdik işleminin zorunlu olmadığı bir ülkede tasdik yaptıran firmaların sayısının sürekli artması uygulamanın doğru bir uygulama olduğunu ve iş dünyası tarafından benimsenerek tam kabul gördüğünün bir göstergesidir. Maliye Bakanlığı'nın 1995-2000 yıllarında toplam inceleme sayısı 5.822 olmasına karşın yeminli mali müşavirlerin 1998-2000 yıllarında toplam inceleme sayısı 55.474'dür. 1995-2000 yılları arasındaki tahmini yeminli mali müşavir incelemeleri ise 65.000'dir. 5 yıllık verilere bakıldığında yeminli mali müşavirlik biriminin ne derece etkin bir şekilde çalıştığı görülebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus da, Maliye Bakanlığı denetim birimlerinin KDV iadesi çalışmalarında yoğunluğu azaltılması ile kazanılan zamanda diğer denetimlerine zaman ayırabilmeleridir (Pur, t.y.).

2000 yılı verilerine ulaşabildiğimiz yeminli mali müşavir rapor sayılarının artış göstermesi, hem GİB hem de VDK üzerindeki vergi inceleme ağırlığının hafifletilmesine hem de vergi denetimindeki etkinliğe katkı sağlamaktadır.

Yeminli mali müşavirlik mesleği hem 3568 sayılı kanunun gerekçelerinden, hem de bu kanunun uygulanması açısından incelendiğinde, bağımsız denetim görevinden çok vergi denetimine yardımcı olması amacıyla oluşturulduğu ve geliştirildiği söylenebilmektedir. Çünkü bu kanun ve bu kanuna bağlı olarak çıkartılan yönetmelik ve tebliğlerin meslek mensuplarına yüklediği müşterek ve müteselsil sorumluluk nedeniyle, yeminli mali müşavirler mükellef ile idare arasında bir köprü görevi yapmaktadırlar. Bu sayede hem mükellefe hem de vergi denetimine yardımcı olmaktadır (Canikli, 1996: 61). Vergi kayıp ve kaçığının kaynaktan önlenmesi şeklinde yorumlayabileceğimiz yeminli mali müşavirlik, çalışmalarıyla hem denetim birimlerinin yükünü azaltmakta hem de mükelleflerin doğru yönlendirilmesiyle toplumda vergi bilincinin gelişmesine katkı sağlamaktadır. Sonuç olarak vergi kaçakçılığının temelinde yatan en büyük sebep olarak vergi bilincinin az olması ya da hiç olmamasıdır.

Mali müşavirlik mesleğinin temel olarak birincil işlevi, mali tabloların tarafsız ve bağımsız işletme dışı kişilerce standart ve mevzuata uygunluğunun tespitidir. Ancak kanunun yorumlanması ile de elde edilebilecek bir sonuç olarak bu işlevin yanında meslek mensupları vergi alanında da faaliyet göstermektedirler. Yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilen belgeler, sanki vergi dairesi tarafından incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir (Özdemir, 2010: 113). Bu açıklama ile de vergi toplayıcı birimlerin yeminli mali müşavirlik kurumuna ne kadar önem verdiği açık bir şekilde görülmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin vergi denetimi içerisindeki önemini artıran diğer bir faktör de Türkiye'deki vergi inceleme oranının düşüklüğü olarak kabul edilebilir. Konuyla ilgili yapılan teorik araştırmalar, yüksek cezalar ve denetim olasılığının vergi kayıp ve kaçığını engelleyeceğini, denetim oranı (olasılığı) ile gönüllü uyum arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu göstermektedir. Örneğin Alm, Jackson ve Mckee yaptıkları deneysel çalışmada ise gönüllü uyumun denetim oranı ile arttığını ancak ceza oranındaki değişimin gönüllü uyum üzerinde çok az etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Tuay ve Güvenç, 2007: 30-31).

Maliye Bakanlığınca kayıt dışı ekonominin daraltılarak, vergi kaybının en aza indirilmesi amacıyla oluşturulan ve desteklenen yeminli mali müşavirlik mesleği vergi denetim yükünü bir nebze de olsa hafifleterek sorunun çözümünde etkinlik sağlamaktadır (Ertürk, 2007).

### **3.8. Yeminli Mali Müşavirlerin Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Yeri ve Rolü**

#### **3.8.1. Beyannamelerin Yeminli Mali Müşavirlerce İmzalanması**

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu'nun 2. maddesine göre; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerinin beyannamelerinin düzenlenmesi, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusuna girmektedir. Bu doğrultuda özellikle KDV, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri düzenleyen

meslek mensuplarının, bu işlerinin vergi gelirleri içerisindeki payı aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Tablo 3.6 incelendiğinde vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip vergi KDV, ikinci sırada Gelir Vergisi, son sırada ise Kurumlar Vergisi gelmektedir. 2013 yılı için vergi gelirleri içerisindeki toplam %63,7'lik kısım meslek mensupları tarafından incelenmekte ve imzalanmaktadır.

**Tablo 3.6: KDV, K.V. ve G.V.'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (Bin TL)**

YILLAR	Gelir Vergisi	(%)	Kurumlar Vergisi	(%)	KDV	(%)	Toplam Vergi Geliri
2011	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6	284.490.017
2012	69.671.645	22,0	32.111.820	10,1	103.155.875	32,5	317.218.619
2013	78.725.694	21,4	31.434.546	8,6	123.876.504	33,7	367.473.551

**Kaynak:** GİB

VUK'un mükerrer 227. maddesinde Maliye Bakanlığı'na, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından imzalanması mecburiyeti getirilmiştir. Ayrıca aynı maddede yükümlünün lehine sonuç doğuran vergi mekanizmalarından yararlanılmasını yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazına bağlama hususunda yetkiler verilmektedir. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise beyanname imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan ya da çıkacak olan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları hükmü yer almaktadır (Akkaya, 1997: 190).

3568 sayılı kanunun genel gerekçesine bakıldığında, yeminli mali müşavirlik mesleğinin kamu hizmeti niteliği göz önünde bulundurularak vergi denetimine ilişkin bazı konularda (beyan tasdiki gibi), devlet yetkisinin devrinden söz etmek mümkündür. Ancak, söz edilen bu yetki devri, 93.729<sup>5</sup> meslek mensubu içinde sayıca %4,6 oranında bulunan yeminli mali müşavirler için söz konusudur. Dolayısıyla, hiyerarşik denetim gibi nitelendirilebilecek bu denetim yollarının ücreti mükellefçe ödenen yeminli mali müşavirlerin elinde olması nedeniyle onların gözetmesi gerektiği devlet ile mükellef arasında tarafsız kalma konusundaki görevlerini yerine getirmeleri güçleşebilmektedir (Özdemir, 2000: 76). Bu durumun önüne geçilebilmesi için bir takım hukuki ve mali düzenlemeler getirilmesi gerekmektedir.

<sup>5</sup> 06.06.2014 tarihi itibarıyla <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx> adresinden alınan bilgidir.

### 3.8.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Tam Tasdik Uygulaması ve Tam Tasdik Denetimi

Tasdik uygulaması dünya ülkeleri arasında ülkemize özgü bir denetim türüdür. Bu uygulama ile daha önceden de bahsedildiği gibi kamu otoritesi, vergi inceleme yetkisini belirli koşullar ve sınırlamalar ile yeminli mali müşavirlere devretmektedir. Bu yetkinin doğal bir sonucu olarak tasdik uygulamasının kuralları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Bu uygulamaya geçişin sebepleri arasında vergi denetimi alanında yaşanan darboğazın etkili olduğu savunulabilir. Bu savunulan düşünce 3568 sayılı kanunun gerekçesinde “Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek” ve “Devlet kadrolarında görevli vergi inceleme elemanı sayısı, milyonları aşan vergi beyannamelerinin etkin bir kontrol ve denetimden geçirilmesine imkan bulunmamaktadır” ifadelerine yer verilme suretiyle tespit edilmiştir (Cangir, 2001: 32).

Maliye Bakanlığı'nca, vergi denetiminin özel sektöre devredilmesi konusunda yapılan araştırma ve incelemeler neticesinde, ilk olarak 14 no'lu tebliğ ile düzenleme yapılmıştır. Bu ilk düzenleme ile belirli bilanço aktif toplamı ve net satışlar toplamına sahip olan mükellefler için zorunlu tasdik uygulaması getirilmiştir. Ancak yargıya taşınan bu konu aleyhte verilen kararlar sebebiyle bir zorunluluk uygulaması olmaktan çıkarılmış, 18 no'lu tebliğ ile tam tasdik uygulaması tüm mükellefler için isteğe bağlı hale getirilmiştir. Bunun neticesinde 14 no'lu tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Daha sonraki çıkarılan tebliğler ile uygulamanın şekli ve şartları belirlenmiş ve belirlenmeye devam edilmektedir (Yılmaz, 1984: 63). İsteğe bağlı olan bu tam tasdik uygulamasının, vergi denetimi etkinliği açısından yaygın hale getirilmesi için mükelleflere yönelik vergi bilincini geliştirme çalışmaları yapılmalı ve vergi kayıp ve kaçaklarının henüz beyanından önce önüne geçilmelidir.

Sonuç olarak ülkemizdeki vergi kayıp ve kaçaklarının öz denetim yolu yani beyan öncesi denetim ile en aza indirilmesi büyük önem arz etmektedir. Bunun için ise Maliye Bakanlığı ile mükellef ve sorumlular arasında köprü görevi yapan sağlıklı ilişkiler kuran yeminli mali müşavirlik kurumunun daha da geliştirilmesi ve desteklenmesi gerekmektedir. Modern devlet anlayışında vergilerin toplanması, mali otoritenin yetki verdiği ve nesnel davranan yetkililerce yerine getirilir. 3568 sayılı kanun mali otoritenin sadece vergi toplamasına yardımcı olması amacıyla çıkarılmış bir kanun değildir. Kanunun diğer amaçlarından birisi de inceleme elemanı yetersizliği sebebiyle kamu otoritesi tarafından yapılamayan vergi denetiminin etkin bir şekilde yapılmasını sağlamaktır. Ancak unutulmamalıdır ki, vergi inceleme yetkisinin özel bir şahsa devrinin yanında, yeminli mali müşavir tarafından denetlenen gerçek veya tüzel kişinin kamu otoritesi tarafından tekrar denetlenebilme hakkının söz konusu olması bütün yetkinin devredilmediği anlamına gelmektedir (Şeker, 1997: 113).

Dolayısıyla kamunun vergi yönetimi çerçevesinde iş hacminin yoğunluğu dikkate alındığında meslek mensupları hem mükellefle devlet arasındaki ilişkilere, hem de vergi incelemesine olumlu katkı sağlayacağı düşünülebilir. Mali açıdan bakıldığında ise yeminli mali müşavirlerce yapılan vergi incelemelerinin devlete yükleyeceği herhangi bir denetim maliyeti söz konusu değildir (Perviz, 2001:5). Ayrıca, yeminli mali müşavirlerin vergi inceleme oranına yapmış olduğu katkıyı yalnızca yapmış oldukları tam tasdik sözleşme sayıları ile sınırlamak pek doğru bir yaklaşım olmayabilir. Bununla beraber incelemeye konu olan tasdik ve KDV iadesi raporlarını da göz önünde bulundurmamak değerlendirme aşamasında önem arz etmektedir.

### **3.8.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Denetlenmesi ve Ceza Uygulaması**

Mali müşavirlerin denetimi, Maliye Bakanlığı'nın yeminli mali müşavirlerin tasdik yetkilerini gerçeğe uygun olarak kullanıp kullanmadıkları yönünde denetim elemanları tarafından yapılan incelemeler şeklinde tanımlanabilir. Disiplin yaptırımları idari yaptırımların bir türünü oluşturmaktadır. Tasdik ödeviyle ilgili yeminli mali müşavirlere 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu'nda çeşitli disiplin yaptırımları öngörülmektedir. Kanununun 48. maddesinde "Disiplin Cezaları" başlığı altında yapılan düzenlemelere göre; mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebecilik ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliği ve ağırlık derecesine göre çeşitli disiplin cezaları verilmektedir.

Aynı zamanda TÜRMOB tarafından yürürlüğe konulan 31.10.2000 tarihli ve son olarak 27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan disiplin yönetmeliğinde disiplin cezaları ayrıntılı bir biçimde ortaya konulmuştur.

Bu yönetmeliğin amacı, meslek mensupları ve aday meslek mensupları hakkında, disiplin kovuşturması yapılmasına karar verecek yetkili organları, disiplin cezaları vermeye yetkili organları, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazların usul ve esasları ve disiplinle ilgili diğer hususları düzenlemektir (Disiplin Yönetmeliği, md. 1).

3568 sayılı kanunun ve disiplin yönetmeliği uyarınca disiplin cezaları aşağıdaki gibi sıralanmış ve açıklanmıştır:

**Uyarma:** Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, mesleğin yürütülmesinde daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

**Kınama:** Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu sayıldığı yazı ile bildirilmesidir.

**Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma:** Mesleki sıfatı saklı kalmak koşuluyla altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak üzere, mesleki faaliyetten alıkoymadır.

**Yeminli sıfatını kaldırma:** Yeminli Mali Müşavirin yeminli sıfatının kaldırılması ve mührünün geri alınmasıdır.

**Meslekten çıkarma:** Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği yürütmesine izin verilmemesidir.

Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır. Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahutta bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır. Mükellefle birlikte kasten vergi ziyanına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir. Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir. Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır. Disiplin kurulları bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezasının uygulanmasına karar verebilirler. Takibat ve hüküm tesisi disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası uygulanmasına engel değildir. Meslek mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar. Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır (3568 sayılı kanun, md: 48/e).

Yeminli mali müşavirlerce, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması durumunda YMM'lere geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilir (Disiplin Yönetmeliği, md. 7/g).

Yeminli Mali Müşavirlerin, mükerrer şekilde, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davrandıklarının veya tasdik yetkilerini mükerreren kasten gerçeğe aykırı olarak kullandıklarının anlaşılması ve bu durumun mahkeme kararı ile kesinleşmesi halinde, yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir ve mührü geri alınır (Disiplin Yönetmeliği, md. 8).

2013 yılı itibariyle yukarıda sayılan disiplin cezalarını alan yeminli mali müşavir sayıları aşağıdaki gibidir:

**Tablo 3.7: 2013 Yılı İçerisinde YMM'lere Verilen Disiplin Cezaları**

	CEZA VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA	GEÇİCİ MEN (12 AY)	GEÇİCİ MEN (6 AY)	KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA	KINAMA	KOYUŐTURMA AÇILMAMASINA	UYARMA	TOPLAM
ADANA YMM				1	1	5		7
ANKARA YMM	5	2	2		2	19	6	36
ANTALYA YMM					3			3
BURSA YMM						2		2
ESKİŞEHİR YMM						2		2
GAZİANTEP YMM					1	3		4
İSTANBUL YMM	3	2		1		36		42
İZMİR YMM						4	1	5
<b>TOPLAM</b>	<b>8</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>7</b>	<b>72</b>	<b>7</b>	<b>101</b>

Kaynak: (TÜRMOB, Faaliyet Raporu, Disiplin Kurulu, 2013).

Yukarıdaki tablo 3.6'da yer alan bilgiler incelendiğinde Türkiye genelinde disiplin cezası alan yeminli mali müşavirler sayısı 101'dir. Yeminli sıfatını kaldırma ya da meslekten men cezası alan yeminli mali müşavirler bulunmamaktadır. 12 aylığına meslekten men edilen sayısı 4, 6 aylığına meslekten men edilen yeminli mali müşavirler sayısı ise 2'dir. Kınama ve uyarma alanların sayısı ise 14'tür. Ancak yeminli mali müşavirlere verilen bu cezaların verilif sebeplerine ulaşılamadığından bu cezaların hepsi için yeminli mali müşavirlerin vergi denetimi görevlerinden kaynaklandığını söylemek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Yeminli mali müşavirlerce, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması durumunda yeminli mali müşavirlere verilecek olan ceza meslekten geçici men cezasıydı. Bu doğrultuda tabloya bakıldığında geçici men (6 ay) 2 YMM, geçici men (12 ay) 4 YMM görülmektedir. Ayrıca yeminli mali müşavirlerin, mükerrer şekilde, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davrandıklarının veya tasdik yetkilerini mükerreren kasten gerçeğe aykırı olarak kullandıklarının anlaşılması ve bu durumun mahkeme kararı ile kesinleşmesi halinde, yeminli sıfatını kaldırma cezası verileceğine göre, tabloda bu cezayı 2013 yılı içerisinde alan meslek



mensubu bulunmamaktadır. Türkiye genelindeki toplam 4.285 yeminli mali müşavirler içerisinde ceza alanların oranı yaklaşık olarak %2'dir. Bu oran yeminli mali müşavirlerin mesleklerinde dikkatli ve titiz davrandıklarını, mesleklerine ve işlerine değer verdikleri ve mesleklerini onurları ile temsil ettiklerinin net bir göstergesidir.

## SONUÇ

Denetim, kuruluşların finansal ve mali tablolarının dayanağını oluşturan tüm defter ve belgeleri ile iç kontrol sistemlerinin, ehliyetli kişilerce, tarafsız bir şekilde, kanıt toplanarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve ilgili mevzuat hükümlerine göre denetlenmesi ve denetleme sonucunda finansal tabloların güvenilirliği konusunda görüş oluşturarak bu görüşlerin denetim raporları aracılığı ile işletme ilgililerine duyurulması sürecidir. Bu süreç içerisinde en önemli görev denetim görevini yerine getiren denetim elemanlarına düşmektedir. Yeminli mali müşavirlerde tasdik görevleri itibariyle denetim elemanları içerisindeki yerini almış ve kanunlar çerçevesinde bu görevini yerine getirmektedirler. Her denetim elemanlarında var olan tarafsızlık, şeffaflık ve güven unsurlarını da taşıyan yeminli mali müşavirlik kurumu vergi idaresinin denetimlerinde vergi beyanından önce devreye giren bir mekanizma olarak değerlendirilebilir.

Ülkemizde vergi idaresi tarafından uygulanan vergi denetimleri, hem inceleme elemanlarının az olması hem de mükellef sayılarının fazla olmasından dolayı istenilen hedefe ulaşamamaktadır. Bu sebepten dolayı vergi idaresi vergi denetim yetkisini kanunlar çerçevesinde ve kontrollü olarak yeminli mali müşavirlere devretmektedirler. Ancak yeminli mali müşavirler tarafından tasdik işleminden geçen belgeleri tekrar denetleme hakkını saklı tutan vergi idare bu yönüyle yetkiyi tam olarak devretmediğini göstermektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu temel olarak, Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki var olan ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin özünde yer alan iyi nitelikleri yitirmesine engel olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini sağlamak ve vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkacak uyuşmazlıkları asgari düzeye indirebilmek için çıkarılmıştır. Yeminli mali müşavirlerin yetki ve sorumlulukları açısından bazı sorunları da içeren bu kanun, özellikle tasdik işlemlerinin herhangi bir standardının olmaması ve bir zorunluluğun bulunmaması, her alanda olduğu gibi bu alanda da karmaşık bir ortamın oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum hem devlete hem meslek mensuplarına hem de mükelleflere zarar vermektedir.

Sonuç olarak ülkemizdeki bağımsız denetim birimi olan yeminli mali müşavirlik kurumunun etkisinin artırılması, buna paralel olarak görevini kötüye kullananlara verilecek ceza miktar ve oranlarının artırılması, bu denetim kurumunun daha etkin ve verimli çalışmasını sağlayabilecek ilk akla gelen yöntemdir. Ancak bununla beraber vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde mükellefin vergi bilincinin artırılması daha ayrı bir önem taşımaktadır. Yeminli mali müşavirlerin beyan önceki denetimleri olarak da değerlendirilebilen tasdik görevleri

esnasında ücret ödemesinin mükellef tarafından yapılması bu işin özüne uymayan bir yaklaşımdır. Bu ödemenin yöntemi üzerine geliştirilecek fikirlerde bu sorunu ortadan kaldıracaktır. Bir diğer uygulama olan, müteselsil sorumluluk ve disiplin cezalarına maruz kalmamaları için karşıt inceleme konusuna yeminli mali müşavirlerin ayrı bir önem vermesini gerekli kılmaktadır. Aynı şekilde bu konu üzerine de yapılacak olan garantili çözümler meslek mensuplarının görevlerini yerine getirirken her çeşit sorundan uzak kalmalarını sağlayabilecektir. Ayrıca Maliye Bakanlığı, yeminli mali müşavirlerden doğruluk denetimi yapmalarını beklemektedir. Ancak günümüz şartlarında işletmelerde artan iş hacminin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu doğrultuda yeminli mali müşavirlik biriminin denetim görevleri için yeni oluşumlar yapılmalı ve meslek mensubu sayısının artırılması için gerekli çalışmalar yapılması gerekmektedir. Son olarak da ülkemizdeki vergi mevzuatının karmaşıklığı, yorumlama aşamasında meslek mensuplarının farklı sonuçlara ulaşmasına yol açabilmektedir. Bu durum hem denetimi daha da riskli hale getirmekte hem de denetim faaliyetlerini zorlaştırmaktadır.

## KAYNAKLAR

- Acar, F. ve Aydın, F., (2011), *Vergi ve İstihdam Politikası Açısından Kayıt Dışı Ekonomi*, Ankara: TÜRMOB Yayınları-400, Sonsöz Gazetecilik Matbaacılık Ltd. Şti.
- Acinöroğlu, S., (2013), Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası*, Mart, Sayı: 379, 188-197.
- Akçakoca, C., (2010), *Vergi İncelemeleri ve YMM Mesleği*, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cevdet/057/>, Erişim Tarihi: 05.06.2014.
- Akgün, Ç., (2004), Sorumluluğun Uygulamaya Yansıyan Boyutu Üzerine Bir Çalışma (Dördüncü Kitap), Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi (Araştırma Yarışması), Ankara: Ankara YMM Odası.
- Akıl, M., (2004), Yeminli Mali Müşavirlerin Birbirlerine Teyit veya Bilgi Yazısı Vermesi Durumundaki Son Gelişmeler, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 191.
- Akkaya, M., (1997), Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 46, Sayı: 1, 185-208.
- Akkaya, M., (2002), *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Akmaz, K. ve Akyol, Ö. (2007), Türkiye'de Vergiye Karşı Gösterilen Reaksiyonların Sebepleri, *Vergi Raporu Dergisi*, Temmuz, Sayı 94.
- Aktan, Ç., (2012), Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı, *Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası*, Makale 2, 14-22, <http://www.ceis.org.tr/dergi/2012ocak/makale2.pdf>, Erişim Tarihi: 19.05.2014.
- Alptürk, E., (2004), Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Borçlar Hukuk, Anayasa Hukuku ve Avrupa Birliği Hukuku Zemininde Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran, Yıl: 27, Sayı: 189, 27-32.
- Arıkan, Y., (2006), İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının Kuruluş ve Gelişmesi (1989-2006), *Mali Çözüm Dergisi*, Özel Sayı, Kasım, 243-264.
- Ateş, K., (2005), Yeminli Mali Müşavirlerin Yasal Sorumluluktan Korunmaları, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat, Sayı 146, 41-46.
- Aydemir, Ş., (1995), *Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.

- Aydın, S., (2003), Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz, Sayı 178, 19-26.
- Aykın, H.,(2000) Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Kamu Görevlisi Kavramı, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı: 94, 124-128.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12. 2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete.
- Başagaç, H., (2013), *TTK ve Bağımsız Denetimde Geline Durum*, (12.11.2013), (<https://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=79>, Erişim Tarihi, 18.05.2013.
- Başpınar, A., (2005), Türkiye’de ve Dünya’da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, Sayı:148, 35-62.
- Baytar, Y., (2006), *Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yönetimi*, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Biberoğlu, E., (2006), *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Binbirkaya, İ. (2006), *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Borakazi, A., (2006), *Vergilemede Etkinliği Sağlama Yönünden SM, SMMM ve YMM’lik Kurumu (Türkiye Örneği)*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bozkurt, N., 1999. *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Basım.
- Candan, T. (2004), *Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Değerlendirilmesi*, 19.Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları.
- Cangir, N., (2001), Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleği-Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 241, Eylül, 29-37.
- Canikli, N.(1996), Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması, 19 ve 20 Numaralı Tebliğler, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 39, 56-62.
- Canyaş, Oytun, (2006), *Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Çelen, E., 2001, *Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi*, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55MaliCozum/20%20-%2055%20EROL%20%C3%87ELEN.doc>, Erişim Tarihi: 18.05.2014.

- Çelik, A., 2005. *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık Sanayi ve Ticaret A. Ş.
- Çelik, C., (2005), Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler, *Vergi Dünyası*, Sayı: 284, 28-40, <http://www.degerymm.com.tr/icerik/Jn0B220R01qSpkEH1y500jzc1064As.pdf>. Erişim Tarihi: 19.05.2014.
- Çelik, F., (2006), *Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Çalışmaları ve Dünya Uygulamaları*, Ankara Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Çelikkaya, A., (2002), Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler, *E-akademi Dergisi*, Sayı: 5, Temmuz, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, Erişim Tarihi: 19.05.2014.
- Çelikkaya, A. ve Tekin, F., (2007), *Vergi Denetimi*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Çetin, G., (2007), Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, *Yönetim ve Ekonomisi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 2, 171-178.
- Çoban, H., (2004), *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Pamukkale Üniversitesi SBE, Denizli.
- Çölgezen, Ö., (2010), Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 347, Temmuz.
- Daştan, A., (2011), Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, 181-206.
- Demir, İ. C., (1999), *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışlar (Afyon İli Anket Çalışması)*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Demir, M., (2004), *Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Demircan, E. S., (2003), Vergilendirmenin, Ekonomik Büyümeye ve Kalkınmaya Etkisi, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 21, Temmuz-Aralık, 97-116.
- Demircan, E., (2004), *Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme*, 19. Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek/Antalya, Yaklaşım Yayınları.

- Demirel, A. (2007), *Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Demirel, S., Erek, İ. C. ve Çetin, M., (2011), Denetim Standartlarının Önemi, *Dış Denetim* Ocak-Şubat-Mart, 246-251.
- Disiplin Yönetmeliği, 31.10. 2000 tarih ve 24216 sayılı R. G. (Değişiklik, 27. 09. 2007 tarih ve 26656 sayılı R. G.).
- Eker, A. ve Tüğen, K., (1995), *Kamu Maliyesine Giriş*, 6. Baskı, İzmir: Takav Matbaası.
- Elgin, C., (2012), *Vergiler ve Kayıtdışı Ekonomi: Bir Değerlendirme ve Türkiye Örneği*, OTDÜ Çalışmaları, 1-19, [http://www.econ.boun.edu.tr/public\\_html/RePEc/pdf/201105.pdf](http://www.econ.boun.edu.tr/public_html/RePEc/pdf/201105.pdf), Erişim Tarihi: 25.05.2014.
- Erdağ, N., (2006), *Vergi İdaremiz ve Denetim Müessesesi*, İstanbul: Arıkan Basım.
- Erdoğan, M., 2002, Muhasebe, Deneti ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, (5) 51-63.
- Ergülen, G. ve Erdem, H., (1998), *Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Güredin, E., (2000), *Denetim*, İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Fırat, H., (2001), *Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Açısından Muhasebe Mesleğinin Misyonu ve Vizyonu Sempozyumu*, 5. Muhasebe Denetim Sempozyumu 26 Mayıs.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), (2013), *Dosya: Avrupa KDV Sisteminin Ekonomik Özellikleri- AB Üyesi Ülkelerde Vergi Yönetimini Geliştirme*, Vergilendirme Bülteni, 6. Sayı, 10-26.
- Gerçek, A. (2004), *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılma Önerisi*, 19. Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları.
- Gezgin, B., (2001), YMM KDV İade Raporları Karşıt İnceleme Tutanaklarında Yer Alan Ödemeye İlişkin Tespitler, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 242, Ekim, 77-82.
- GİB, (2007), *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum\\_yonleriyle\\_vergi\\_incelemesi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf), Erişim Tarihi: 04.06.2014.
- Gök, A. K., (2007), Vergi Direncinin Gelişimi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 22, Sayı: 1, 143-163.

- Gönen, S. ve Çelik, M., (2005), Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1-2, 41-46. Ocak – Temmuz.
- Güçlü, F., (2008), Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler), Ankara: Detay Anatolia Akademik Yayıncılık Ltd. Şti.
- Güler, E. (2006), *Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigorta Enstitüsü, İstanbul.
- Gündoğdu, B., (2004), Yeminli Mali Müşavirlerin Mütessesil Sorumlulukları, *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran, Sayı 274, 138-145.
- Gündoğdu, B., (2006), Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğu, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı.168, Aralık, <http://www.toprakdenetim.com/index.php/yeni-menu/164-yeminli-mali-muesavirlerin-mesleki-sorumlulugu>, Erişim Tarihi: 02.06.2014.
- Holmes, A. W. and Overmyer, W. S., (1975), *Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri*, Çeviren: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5, Cilt 1.
- <http://www.sgk.com.tr/427-Haber-22-milyon-calisanin-10-milyonu-kayit-disi.html>, Erişim Tarihi: 19.05.2014.
- Hyman, D. N., (1999), *Public Finance A Contemporary Application of Theory to Policy*, 6. Edition, Fort Worth, Harcourt Brace College Publishers.
- Işık, A., (2009), Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği, *Ege Akademik Bakış*, 9 (2), 851-865.
- İnam, B., (2007), *Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes - Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), *Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Bilgi Notu*, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, Erişim Tarihi 18.05.2014.
- Karabacak, Y., (2005), Vergi Kaçakçılığının Nedenleri: Arz ve Talep Yanı, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 287, 131-141.
- Karakoç, Y. (2004), *Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları*, 19.Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları.
- Kaşkar, M.E., (1996), *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği ve Vergi Kaçakçılığını Önlemedeki Rolü*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.



- Kaval, H., (2005), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T., (2009), *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul: İSMMMO Yayını No: 130, Euromat Entegre Matbaacılık Anonim Şirketi.
- Kepekçi, C., (2004), *Bağımsız Denetim*, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara: Avcıol Basım Yayın.
- Kıldış, Y. (2000), Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal – Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:2, Sayı:2, 3-20.
- Kıldış, Y., (2007), Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:309, Mayıs.
- Koban, E., (1998), *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü*, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü.
- Kocahanoğlu, O.S., (1983), *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul: Temel Yayınları.
- Köksal, A., (2009), *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, 1. Basım, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş.
- Kutlu, H. A., (2008), Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 63, Sayı: 2, 143-170.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı R. G.
- Moehrle, R. ,Stephen, Previts Gary John , Reynolds-Moehrle Jennifer A., (2006), *The CPA Profession: Opportunities, Responsibilities and Services*.
- Onural, R., (1997), *Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri ve Nitelikleri*, 15.Türkiye Muhasebe Kongresi,Derleyen Uğur Büyükbalkan, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Oral, B. G. ve Sayın, F., (2009), *Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 52. Seri.
- Organ, İ., (2008), *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Önder, İ., (2001), Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (23-24), 241-254.

- Örmeci, M., (1990), Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak, Sayı: 101.
- Özdemir ,İ., (2000), Merkezi İdarenin Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları (TÜRMOB) Üzerindeki İdari ve Mali Denetim Yetkisinin Niteliği ve Kapsamı, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Nisan, Yıl:1, Sayı: 1, 72-80.
- Özdemir, S., (2010), Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Sorumluluğu ve Özellik Arz Eden Durumlar, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 256, Ocak, 111-122.
- Özel, S., (2002), Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumluluğun Yaptırımları, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 7, Ekim.
- Özel, S., (1996), *Türkiye’ de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi*, MPD 15 Mart.
- Özel, S., (1997), Yemin Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan, Sayı: 52, 21-32.
- Özsoylu, F. A., (2006), *Türkiye’de Kamu Sektörü*, Birinci Baskı, Ankara: Nobel Kitabevi.
- Özveren, B., (2004), *Avrupa Birliği’ne Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış*, Sayıştay Bilgi Notları, Ankara.
- Pur, H. P., (2001), *Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği ve Sorumluluğu*,17.Dünya Muhasebe Kongresi. 5.Muhasebe Denetim Sempozyumu, 26 Mayıs.
- Pur, H. P., (t.y.) *Vergi Denetimi Karşısında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/36.%20HUSEYIN%20PERVIZ%20PUR.doc>, Erişim Tarihi: 05.06.2014.
- Sağmanlı, Metin, (2000), Almanya, ABD ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran, Sayı: 90, 32-40.
- Saruç, T.ve Sarılı, M. A., (2004), *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku Ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*, Üçüncü Kitap, Ankara: Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Savaşan, F., (2011), Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı, *SETA*, Sayı: 35, 8-38.
- Selimoğlu, S. Ö., Kurt, M., Uzay, Ş. ve Alagöz, Y., (2008), *Muhasebe Denetimi*, Birinci Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

- Slemrod, J., (20079, Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion, *Journal of Economic Perspectives*, Cilt 21, Sayı 1, 25-48.
- Şaan, A., (2008), *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne.
- Şahin, Z., (2010), *Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihi Gelişimi Gerekliliği ve Yararları*, [http://www.muhasabenet.net/makale\\_zulfikar%20sahin\\_turkiye%20de%20bagimsiz%20denetimin%20tarihi%20gelisimi.doc](http://www.muhasabenet.net/makale_zulfikar%20sahin_turkiye%20de%20bagimsiz%20denetimin%20tarihi%20gelisimi.doc), Erişim Tarihi, 18.05.2014.
- Şeker, H. N., (1994), *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Şeker, N., (1997), *Hukuksal Yapısı İle Vergi İncelemesi*, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Şenyüz, D., (1995), *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şimşek, E., (2007), *Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tanrıkulu, S., (2003), Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Denetçi Bağımsızlığı Konusunda ABD’de Yapılan Düzenlemelerin Türkiye’ye Yansımaları, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 176, Mayıs, 90-100.
- Taşdelen, A., (2007), Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 56, Sayı: 1, 279-312.
- Taşkın, Y., (2010), Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 2, 122-128.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A., (2009), *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Temiz, D. (2008). *Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960- 2006 Dönemi*, 2. Ulusal İktisat Kongresi, 20-22 Şubat, DEÜ İİBF İktisat Bölümü, İzmir.
- TESMER, Temel Eğitim ve Staj Merkezi,  
[http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=119:tesmer-tantm&catid=34:doc](http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=119:tesmer-tantm&catid=34:doc), Erişim Tarihi: 28.05.2014.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ., (2007), *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*,  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede\\_mukelleflerin\\_vergiye\\_bakisi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf), Erişim Tarihi: 05.06.2013.
- Tuncer, S. ve Birelma, İ., (2005), İç Denetim ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 290, Ekim.
- Türker, M. ve R. Pekdemir, (2002), *Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler*, XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, İstanbul.

- TÜRMOB, (2001), Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 18/10/2001 tarih ve 24557 sayılı R. G.
- TÜRMOB, (2007), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, 19/10/2007 tarih ve 26675 sayılı R. G.
- TÜRMOB, (2014), *2013 Faaliyet Raporu*, Disiplin Kurulu.
- TÜRMOB, (2014), *Faaliyet Raporu*, Biten Çalışma Dönemine Bakış, <http://www.turmob.org.tr>.
- TÜRMOB, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı R.G.
- Ulusoy, Y. (2006), *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Utkuseven, A. ve Gökbunar, A. R., (2005), Geçiş Ekonomilerinde Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Üzerine, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi* ISSN:1694 – 528X Sayı: 6, 1-6.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M., (2009), *Financial Auditing in Turkey: Historical Context and Expectations, 12th World Vcongress of Accounting Historians, July 20-24 2009, İstanbul – Turkey, Congress Proceedings Vol.II Edited By Assoc.Prof. Dr. Cengiz Toraman, Published By Essociation of Accounting And Finance Academicians (AAFA), 2008, 1310-1328.*
- Uzay, Şaban, (2001), *Yolsuzlukların Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesinde Denetçilerin Sorumluluğu*, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri, 235-259, Antalya.
- 3568 Sayılı Kanun, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı R. G.
- VDK (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı). (2013). *Faaliyet Raporu 2012*.
- VDK (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı). (2014). *Faaliyet Raporu 2013*.
- VUK (Vergi Usul Kanunu), 213 Sayılı, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı R. G.
- Yaraşır, S. (2013), Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası*, Sayı: 379, Mart, 175-187.
- Yavaşoğlu, M., (2001), *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık Sanayi ve Ticaret A. Ş.

- Yavuz, T. (2000), *Türkiye`de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yereli B. ve O. Karadeniz, (2004), *Türkiye`de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Etkisi*, 19.Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları.
- Yetkiner, E., (2002), YMM ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 246, 64-69.
- Yılandıcı, M. ve Yıldız, B., (2001), Yeminli Mali Müşavir – Bağımsız Denetçi ve Tasdik – Mali Tablo Denetim Çelişkisi: Mesleğin Gelişmesine Etkileri, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim, Sayı:5, 67-77.
- Yıldız, G., (2010), Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 162 Sayı: 36, Ağustos-Aralık, 155-178.
- Yılmaz, H. G., (2004), *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*, Birinci Kitap, Ankara: Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını.
- Yılmaz, Ö. F., (1984), Mali Müşavirlik ve Muhasebecilik Mesleğinin Kanunla Düzenlemesinin Önemi ve Sağlayacağı Faydalar, *Vergi Dünyası Dergisi CD'si*, Mayıs, Sayı: 153.
- Yılmaz, Ö., (2007), *Vergi Suçlarının Önlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorumluluğu ve Etkinliğinin Analizi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul.
- 27 No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, 06.12.2000 tarih ve 24252 sayılı R.G.
- Yurtsever, H., (2005), Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıplarına Neden Olan Düzenlemeler, *Vergi Raporu Dergisi*, Ekim-Kasım, Sayı 78, 119-130.
- Yüce, Ö., (2009), Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 114, Mart, 28-41.