

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
2019-DR-028

TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ
ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARI VE BAĞIMSIZ
DENETÇİLERİN ETKİNLİĞİ: İZMİR İLİ ÖRNEĞİ

HAZIRLAYAN
Mutlu YORULDU

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

AYDIN-2019

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi Mutlu YORULDU tarafından hazırlanan “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği” başlıklı tez, .../.../2019 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı ve Soyadı	Kurumu	İmzası:
Başkan: Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI	ADÜ	
Üye : Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ	DEÜ	
Üye : Doç. Dr. Hakan ARSLANER	ADÜ	
Üye : Doç. Dr. Hamza KAHRİMAN	ADÜ	
Üye : Doç. Dr. Serkan CURA	MCBÜ	

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Doktora Tezi, Enstitü Yönetim Kurulununsayılı kararıyla/...../2019 tarihinde onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ahmet Can BAKKALCI

Enstitü Müdürü

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kurallarının gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

.../.../2019

Mutlu YORULDU

ÖZET

TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETKİNLİĞİ: İZMİR İLİ ÖRNEĞİ

Mutlu YORULDU

Doktora Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

2019, XXI + 290

Vergi gelirleri, kamu gelirleri içerisinde en önemli gelir kaynağıdır. Bir ülkede, tüm üretim faktörlerinin, tam ve etkin olarak üretime katıldığı düşünüldüğünde, ülkenin vergi kapasitesi, maksimum düzeye ulaşmış olmaktadır. Söz konusu vergi kapasitesini aşındıran birçok faktör bulunmaktadır. Bunların başında, özellikle kayıt dışı ekonomi olmak üzere vergi bilici ve ahlâkının noksanlığı, muhasebe hata ve hileleri, hukuki boşluklar gibi çeşitli faktörlere bağlı gerçekleşen vergi kayıp ve kaçakları gelmektedir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirgenmesi, hazinenin en az kayıpla vergi tahsilâtını gerçekleştirilmesi, devletin vergilendirmede en önemli çabasını oluşturmaktadır. Vergi denetimleri, eleman yetersizliği ve mükellef sayısının çok olması, denetim kurumunun tam anlamıyla, kurumsallaşamaması gibi nedenlerle istenilen düzeyde yapılamamaktadır. Bu anlamda 3568 sayılı kanun ile mesleki ruhsat sahibi meslek mensuplarına (SMMM ve YMM) ilgili kanun maddesinde ve yazılı gerekçesinde denetim yapabilme yetkisi verilmiştir. Özellikle YMM’lerin gerçekleştirdikleri tasdik işlemi, uygulamada vergi denetimi hüviyetine sahiptir. Diğer taraftan meslek mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu’ndan belli kıstaslar çerçevesinde aldıkları “bağımsız denetçilik belgesi” ile bağımsız denetim faaliyetinde bulunarak işletmenin finansal tabloları üzerinde vergi kontrolünü de yapmaktadırlar.

Bu çalışmada, Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde meslek mensupları ve bağımsız denetçilerin etkin olup olmadığı araştırılmıştır. Araştırmada 3’lü ölçek ile hazırlanmış anket formları, İzmir ilindeki çalışan meslek mensuplarına ve bağımsız denetçilere uygulanarak veriler toplanmış, SPSS 21.0 programı ile frekans, faktör ve Ki-Kare testine göre analiz işlemleri uygulanarak, bulgular elde edilip yorumlanmıştır. Netice itibarıyla gerek meslek mensuplarının gerekse de ortak küme bağımsız denetçilerin vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkin oldukları sonucu varılmıştır.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: Vergi Kaybı, Vergi Kaçağı, Meslek Mensubu, Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim

ABSTRACT

THE EFFECTIVENESS OF MEMBERS OF ACCOUNTING PROFESSION AND INDEPENDENT AUDITORS IN THE PREVENTION OF TAX LOSS AND EVASION IN TURKEY: THE CASE STUDY IN IZMIR PROVINCE

Mutlu YORULDU

Doctorate Thesis, Public Finance Department

Thesis Advisor: Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

2019,XXI + 290 pages

Tax income constitutes the most important resource is among public financial applications. Assuming that all the production factors in a country are fully and effectively producing, then the country's tax capacity also reaches the maximum level. There are many factors that erode the mentioned tax capacity. As a result of these, tax losses and evasions occur based on primarily the underground economy and others such as lack of tax awareness and ethics, accounting errors and frauds, legal loopholes.

The minimization of tax losses and evasions, realization of tax collection with minimum loss form the most important effort by the State in taxing. Tax audits are not performed at the level desired due to reasons such as lack of personnel and sheer number of taxpayers, incomplete institutionalization of the audit institution. In this sense, authorization to perform audit has been awarded to members of the profession with occupational license (SMMM and YMM) with Act Number 3568 in the related article and the written justification. The approval process performed by especially the YMMs has the nature of tax audit. On the other hand, members of the profession conduct independent audit activities using the "independent auditing certificate" they have received from Public Oversight Institution and thus they can also perform tax control over the business' financial tables.

In this study it has been researched if members of the profession and independent auditors were effective in the prevention of tax loss and evasion in Turkey. As part of the research, the survey forms prepared using triple scale, have been applied to the participants in İzmir province and data collected and by using the SPSS 21.0 program, analysis processes have been applied using frequency, factor and chi square testing, findings have been obtained and interpreted. As a result, the conclusion has been reached that both the members of the profession and the independent auditors were found to be effective in the prevention of tax losses and evasions.

KEYWORDS: Tax Loss, Tax Evasion, Certified Public Accountant, Chartered Accountant, Independent Audit

ÖNSÖZ

Bu çalışmada özellikle anketler ile verileri toplama aşamasında gerçekten meşakkatli bir süreç yaşamama rağmen, en sağlıklı verileri elde edebilmek amacıyla meslek mensuplarını defalarca ulaşılmaya çalışarak, verileri birinci elden temin etmek oldukça zor olmuştur. Çalışma kapsamında, İzmir ilinde aktif olarak hizmet veren, 6.881 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'in 348'ine, 257 Yeminli Mali Müşavir'in 74'üne ve 1.007 Bağımsız Denetçi'nin 70'ine ulaşılarak, ayrıntılı bir uygulama gerçekleştirilmiştir.

Bugünlere gelmemde büyük emeği bulunan rahmetli annem ve babam ile birlikte daima yanımda olan her konuda sonuna kadar destekleyen ve gerek tez üzerinde, gerek akademik konularda ve gerekse de hayatın içerisindeki diğer hususlarda sürekli fikir alışverişinde bulunduğumuz sevgili eşim Nilüfer Zeybek YORULDU'ya minnettarım. Aynı zamanda akademik tavsiyeleri ile tez yazım sürecinde beni olumlu katkılarıyla yönlendiren tez danışmanım saygıdeğer hocam Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI, tez izleme komitesi üyeleri Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ ve Doç. Dr. Hakan ARSLANER hocalarıma, sonsuz teşekkürü bir borç bilirim.

Mutlu YORULDU

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI.....	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
ÖNSÖZ.....	vii
TABLolar DİZİNİ.....	xiv
EKLER DİZİNİ	xix
KISALTMALAR DİZİNİ	xx
GİRİŞ.....	1
1. BÖLÜM	5
1. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI KAVRAMI, KAPSAMI, NEDENLERİ İLE DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ.....	5
1.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Kaçınma ve Kaçırma Kavramları.....	5
1.1.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı Kavramı ve Kapsamı	5
1.1.2. Vergiden Kaçınma Kavramı	7
1.1.3. Vergi Kaçırma Kavramı	8
1.2. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri	11
1.2.1. Hukuki Nedenler.....	11
1.2.1.1. Sistem tercihindan kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları	11
1.2.1.2. Kanunların vergilendirilecek unsuru tam kapsayamaması, kanuni boşluklar, istisnalar ve muafiyetlerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları.....	13
1.2.1.3. Kanunlarda sıklıkla gerçekleştirilen değişikliklerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları	16
1.2.1.4. Gider olarak kabul edilmeyen harcama kalemlerinin fazla olmasından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları	17
1.2.1.5. Peçeleme sözleşmelerinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları	18

1.2.1.6. Vergi ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları	20
1.2.1.7. Vergi ile ilgili af kanunları çıkarılmasından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları	22
1.2.2. Ekonomik ve Mali Nedenler.....	23
1.2.2.1. Kayıt dışı ekonomiden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları.....	23
1.2.2.2. Vergi oranlarının yüksekliğinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları.....	27
1.2.2.3. Vergi yükünün adil dağıtılamamasından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları	30
1.2.2.4. Dolaylı - dolaysız vergilerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları	31
1.2.2.5. Uluslararası sistemde haksız vergi rekabetinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları	33
1.2.2.6. Muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin yetersizliğinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları.....	37
1.2.3. İdari Nedenler	38
1.2.3.1. Vergi idaresinin örgütlenme yapısından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları.....	38
1.2.3.2. İdarenin vergi denetimi mekanizmasından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları	39
1.2.4. Siyasi ve Sosyal Nedenler	40
1.2.4.1. Siyasi değişimlerin gerçekleşmesinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları.....	40
1.2.4.2. Vergi ahlâkının ve bilincinin gelişmemesinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları	41
1.2.4.3. Verginin ikame etkisinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları.....	43
1.3. Denetim Kavramı ve Türleri.....	43
1.3.1. Denetim Kavramı.....	44
1.3.2. Denetim Türleri	45
1.3.2.1. Amaçları bakımından denetim türleri	46
1.3.2.2. Yapılma nedenleri bakımından denetim türleri.....	47
1.3.2.3. Kapsam bakımından denetim türleri	47

1.3.2.4. Denetçinin statüsü bakımından denetim türleri.....	48
1.4. Bağımsız Denetimle İlgili Genel Açıklamalar.....	54
1.4.1. Bağımsız Denetim Kavramı	55
1.4.2. Bağımsız Denetimin Amaçları	56
1.4.2.1. Şeffaflık.....	57
1.4.2.2. Kamuyu aydınlatma	57
1.4.3. Bağımsız Denetimin İşlevleri	59
1.4.3.1. Bilgilendirme işlevi	59
1.4.3.2. Koruyuculuk işlevi	60
1.4.3.3. Caydırıcılık işlevi	61
1.4.4. Bağımsız Denetimin Yararları.....	61
1.4.4.1. Denetlenen işletme veya şirkete sağladığı yararlar	61
1.4.4.2. Denetlenen işletme veya şirket ile ilişkili taraflara sağladığı yararlar	62
1.4.4.3. Devlet açısından yararları.....	63
1.4.4.4. Sosyal açıdan yararları	64
1.4.4.5. Sermaye piyasasının gelişimi açısından sağladığı yararlar	64
1.4.5. Bağımsız Denetim Standartları.....	65
1.4.5.1. Denetim standartlarının gelişimi	65
1.4.5.2. Genel kabul görmüş denetim standartları.....	68
2. BÖLÜM	73
2. TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARIN ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARI İLE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETKİLERİ VE BU KİŞİLERİN SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDEKİ FONKSİYONLARI	73
2.1. Türkiye’de Meslek Mensuplarına İlişkin Genel Açıklamalar ve Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Meslek Mensuplarının Etkileri	73
2.1.1. Türkiye’de Meslek Mensuplarına İlişkin Genel Açıklamalar	73
2.1.1.1. Türkiye’de muhasebe mesleğinin kanuni gelişim süreci	74
2.1.1.2. Türkiye’de mesleğin tanımı	76

2.1.1.3. SMMM'lik mesleğinin konusu	77
2.1.1.4. SMMM olabilmenin şartları.....	78
2.1.1.5. SMMM'lerin görevleri.....	79
2.1.1.6. YMM'lik mesleğinin konusu	84
2.1.1.7. YMM olabilmenin şartları.....	86
2.1.1.8. YMM'lerin görevleri.....	87
2.1.1.9. YMM'lerin yetkileri ve tasdik işlemlerinde gözetilen ilkeler.....	92
2.1.1.10. Sorumluluk kavramı ve meslek mensuplarının sorumlulukları	97
2.1.2. Türkiye'de Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Etkileri.....	123
2.1.2.1. SMMM'lerin vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde etkileri	123
2.1.2.2. YMM'lerin vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde etkileri	127
2.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye'de Bağımsız Denetim İle Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Bağımsız Denetçilerin Etkileri.....	128
2.2.1. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye'de Bağımsız Denetim ...	128
2.2.1.1. 3568 Sayılı Meslek Kanunu kapsamında bağımsız denetim.....	131
2.2.1.2. Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında bağımsız denetim	132
2.2.1.3. Bankalar Kanunu kapsamında bağımsız denetim	133
2.2.1.4. Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetim.....	135
2.2.2. Bağımsız Denetim Mesleğinin Konusu	137
2.2.2.1. Bağımsız denetçi olabilmenin şartları	138
2.2.2.2. Bağımsız denetçilerin görevleri	141
2.2.2.3. Bağımsız denetçilerin sorumlulukları	143
2.2.3. Bağımsız Denetimin ve Bağımsız Denetçilerin Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Etkileri.....	144
2.3. Seçilmiş Bazı Ülkelerde Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Fonksiyonları.....	154
2.3.1. Amerika'da Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Fonksiyonları.....	155

2.3.2. İngiltere’de Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Fonksiyonları	157
2.3.3. Almanya’da Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Fonksiyonları	160
2.3.4. Fransa’da Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Fonksiyonları	162
3. BÖLÜM	164
3. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARIN ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETKİNLİĞİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA: İZMİR İLİ ÖRNEĞİ	164
3.1. Araştırmanın Önemi	164
3.2. Araştırmanın Amacı.....	165
3.3. Araştırmanın Metodu	165
3.3.1. Anket Çalışması.....	166
3.3.1.1. Anketin oluşturulması	167
3.3.1.2. Anket sorularının nitelikleri	167
3.3.1.3. Ana kütle	169
3.3.1.4. Örneklem	170
3.3.1.5. Anketin uygulanması.....	172
3.3.1.6. Anket uygulamasında karşılaşılan problemler	172
3.4. Verilerin Analizi	173
3.5. Araştırma Bulguları	174
3.6. SMMM’lere İlişkin Tanımlayıcı Özellikler.....	174
3.7. YMM’lere Ait Tanımlayıcı Özellikler.....	176
3.8. Bağımsız Denetçilere Ait Tanımlayıcı Özellikler	179
3.9. SMMM’lerin Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Etkinliği	180
3.9.1. Mesleği İcra Etme Şekli Açısından Analiz.....	180
3.9.2. Mesleki Deneyim Açısından Analiz	189
3.9.3. Anket Sonuçlarının SMMM’ler Açısından Değerlendirilmesi.....	199

3.10. YMM'lerin Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Etkinliği	203
3.10.1. Kurum Kökeni Açısından Analiz	203
3.10.2. Mesleki Deneyim Açısından Analiz.....	214
3.10.3. Anket Sonuçlarının YMM'ler Açısından Değerlendirilmesi	224
3.11. Bağımsız Denetçilerin Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Etkinliği	229
3.11.1. Kurum Kökeni Açısından Analiz.....	229
3.11.2. Mesleki Deneyim Açısından Analiz.....	242
3.11.3. Anket Sonuçlarının Bağımsız Denetçiler Açısından Değerlendirilmesi ...	252
4. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	256
6. KAYNAKLAR.....	262
7. EKLER	281
ÖZGEÇMİŞ.....	290

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı ve Performans Ölçütleri.....	27
Tablo 1.2. Yıllar İtibariyle Vergiler ve Oranları	29
Tablo 1.3. İnceleme Türlerine Göre Yapılan Vergi İncelemeleri.....	51
Tablo 2.1. 2019 Yılında Geçerli Olan Yıllık Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Hadleri..	80
Tablo 2.2. 2019 Yılında Beyannamelerini İmzalatma Kapsamındaki Mükelleflerin Bilgileri.....	83
Tablo 2.3. 2019 Yılında Beyannamelerini İmzalatma Kapsamı Dışındaki Mükellef Bilgileri.....	83
Tablo 2.4. Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları.....	113
Tablo 2.5. Denetimin Tarihsel Gelişimi	130
Tablo 3.1. SMMM, YMM ve Bağımsız Denetçilere Ait Güvenilirlik Hesaplamaları.....	168
Tablo 3.2. SMMM'lerin Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu	175
Tablo 3.3. SMMM'lerin Sunduğu Hizmetlere İlişkin Frekans Dağılım Tablosu	176
Tablo 3.4. YMM'lerin Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu	177
Tablo 3.5. YMM'lerin Sunduğu Hizmetlere İlişkin Frekans Dağılım Tablosu	179
Tablo 3.6. Bağımsız Denetçilerin Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu	180
Tablo 3.7. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 1. Yargının Analizi	181
Tablo 3.8. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 2. Yargının Analizi	181
Tablo 3.9. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 3. Yargının Analizi	182
Tablo 3.10. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 4. Yargının Analizi	182
Tablo 3.11. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 5. Yargının Analizi	183
Tablo 3.12. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 6. Yargının Analizi	183
Tablo 3.13. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 7. Yargının Analizi	184
Tablo 3.14. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 8. Yargının Analizi	184
Tablo 3.15. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 9. Yargının Analizi	185
Tablo 3.16. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 10. Yargının Analizi	185

Tablo 3.17. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 11. Yargının Analizi	186
Tablo 3.18. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 12. Yargının Analizi	186
Tablo 3.19. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 15. Yargının Analizi	187
Tablo 3.20. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 17. Yargının Analizi	187
Tablo 3.21. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 18. Yargının Analizi	187
Tablo 3.22. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 19. Yargının Analizi	188
Tablo 3.23. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 20. Yargının Analizi	188
Tablo 3.24. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 1. Yargının Analizi.....	190
Tablo 3.25. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 2. Yargının Analizi.....	190
Tablo 3.26. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 3. Yargının Analizi.....	191
Tablo 3.27. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 4. Yargının Analizi.....	191
Tablo 3.28. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 5. Yargının Analizi.....	192
Tablo 3.29. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 6. Yargının Analizi.....	192
Tablo 3.30. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 7. Yargının Analizi.....	193
Tablo 3.31. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 8. Yargının Analizi.....	193
Tablo 3.32. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 9. Yargının Analizi.....	194
Tablo 3.33. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 10. Yargının Analizi.....	195
Tablo 3.34. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 11. Yargının Analizi.....	195
Tablo 3.35. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 12. Yargının Analizi.....	196
Tablo 3.36. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 15. Yargının Analizi.....	196
Tablo 3.37. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 17. Yargının Analizi.....	197
Tablo 3.38. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 18. Yargının Analizi.....	197
Tablo 3.39. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 19. Yargının Analizi.....	198
Tablo 3.40. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 20. Yargının Analizi.....	198
Tablo 3.41. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 1. Yargının Analizi.....	203
Tablo 3.42. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 2. Yargının Analizi.....	204
Tablo 3.43. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 3. Yargının Analizi.....	204

Tablo 3.44. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 4. Yargının Analizi.....	205
Tablo 3.45. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 5. Yargının Analizi.....	205
Tablo 3.46. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 6. Yargının Analizi.....	206
Tablo 3.47. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 7. Yargının Analizi.....	206
Tablo 3.48. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 8. Yargının Analizi.....	207
Tablo 3.49. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 9. Yargının Analizi.....	207
Tablo 3.50. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 10. Yargının Analizi.....	208
Tablo 3.51. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 11. Yargının Analizi.....	208
Tablo 3.52. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 12. Yargının Analizi.....	209
Tablo 3.53. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 13. Yargının Analizi.....	209
Tablo 3.54. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 14. Yargının Analizi.....	210
Tablo 3.55. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 15. Yargının Analizi.....	210
Tablo 3.56. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 16. Yargının Analizi.....	211
Tablo 3.57. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 17. Yargının Analizi.....	211
Tablo 3.58. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 18. Yargının Analizi.....	212
Tablo 3.59. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 19. Yargının Analizi.....	212
Tablo 3.60. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 20. Yargının Analizi.....	213
Tablo 3.61. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 21. Yargının Analizi.....	213
Tablo 3.62. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 1. Yargının Analizi	214
Tablo 3.63. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 2. Yargının Analizi	215
Tablo 3.64. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 3. Yargının Analizi	215
Tablo 3.65. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 4. Yargının Analizi	216
Tablo 3.66. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 5. Yargının Analizi	216
Tablo 3.67. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 6. Yargının Analizi	217
Tablo 3.68. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 7. Yargının Analizi	217
Tablo 3.69. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 8. Yargının Analizi	218
Tablo 3.70. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 9. Yargının Analizi	219

Tablo 3.71. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 10. Yargının Analizi	219
Tablo 3.72. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 11. Yargının Analizi	220
Tablo 3.73. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 12. Yargının Analizi	220
Tablo 3.74. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 13. Yargının Analizi	221
Tablo 3.75. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 14. Yargının Analizi	221
Tablo 3.76. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 15. Yargının Analizi	222
Tablo 3.77. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 16. Yargının Analizi	222
Tablo 3.78. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 17. Yargının Analizi	223
Tablo 3.79. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 18. Yargının Analizi	223
Tablo 3.80. YMM'lerin Mesleki Tecrübe Açısından 21. Yargının Analizi	224
Tablo 3.81. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 1. Yargının Analizi	229
Tablo 3.82. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 2. Yargının Analizi	230
Tablo 3.83. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 3. Yargının Analizi	230
Tablo 3.84. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 4. Yargının Analizi	231
Tablo 3.85. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 5. Yargının Analizi	231
Tablo 3.86. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 6. Yargının Analizi	232
Tablo 3.87. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 7. Yargının Analizi	233
Tablo 3.88. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 8. Yargının Analizi	233
Tablo 3.89. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 9. Yargının Analizi	234
Tablo 3.90. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 10. Yargının Analizi	234
Tablo 3.91. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 11. Yargının Analizi	235
Tablo 3.92. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 12. Yargının Analizi	236
Tablo 3.93. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 13. Yargının Analizi	236
Tablo 3.94. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 14. Yargının Analizi	237
Tablo 3.95. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 15. Yargının Analizi	238
Tablo 3.96. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 16. Yargının Analizi	238
Tablo 3.97. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 17. Yargının Analizi	239

Tablo 3.98. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 18. Yargının Analizi.....	239
Tablo 3.99. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 19. Yargının Analizi.....	240
Tablo 3.100. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 20. Yargının Analizi.....	241
Tablo 3.101. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 21. Yargının Analizi.....	241
Tablo 3.102. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 1. Yargının Analizi.....	242
Tablo 3.103. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 2. Yargının Analizi.....	242
Tablo 3.104. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 3. Yargının Analizi.....	243
Tablo 3.105. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 4. Yargının Analizi.....	243
Tablo 3.106. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 5. Yargının Analizi.....	244
Tablo 3.107. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 6. Yargının Analizi.....	244
Tablo 3.108. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 7. Yargının Analizi.....	245
Tablo 3.109. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 8. Yargının Analizi.....	245
Tablo 3.110. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 9. Yargının Analizi.....	246
Tablo 3.111. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 10. Yargının Analizi...	246
Tablo 3.112. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 11. Yargının Analizi...	247
Tablo 3.113. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 12. Yargının Analizi...	247
Tablo 3.114. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 13. Yargının Analizi...	248
Tablo 3.115. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 14. Yargının Analizi...	248
Tablo 3.116. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 15. Yargının Analizi...	249
Tablo 3.117. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 16. Yargının Analizi...	249
Tablo 3.118. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 17. Yargının Analizi...	250
Tablo 3.119. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 18. Yargının Analizi...	250
Tablo 3.120. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 19. Yargının Analizi...	251
Tablo 3.121. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 20. Yargının Analizi...	251
Tablo 3.122. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 21. Yargının Analizi...	252

EKLER DİZİNİ

Ek 1. SMMM Anket Formu	281
Ek 2. YMM Anket Formu	284
Ek 3. Bağımsız Denetçi Anket Formu.....	287



KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu
ASB	: Denetim Standartları Komitesi
BA	: Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
BS	: Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu
CPA	: Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri
FRC	: İngiltere Finansal Raporlama Kuruluşu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
ICAEW	: İngiltereli ve İskoçyalı Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
ICAS	: İskoçya Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
IDW	: Almanya Denetim Kuruluşu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
KGMSK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu

NASBA	: Ulusal Denetim Standartları Kurulu
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PCAOB	: ABD Kamu Gözetim Kurulu
SAS	: Denetim Standartları Açıklamaları
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
Vd.	: Ve Diğerleri
VERİA	: Veri Ambarı
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WPK	: Almanya Muhasebe Meslek Örgütü
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Vergiler, kamu kaynakları içerisinde büyüklük olarak en önemli paya sahip olan kamu gelirini oluşturmaktadır. Kamu harcamalarının önemli bir kısmını finanse eden ve genel finansman aracı olan vergiler, ekonomide pek çok kamusal müdahalenin etkin aracı olarak da kullanılmaktadır. Devlet için hayati önem ve fonksiyonları olan vergi gelirlerinin diğer muhatabı ise vergi mükellefi sıfatı olan kişilerdir.

Vergilendirmenin muhatabı durumunda olan kişilerin, vergilendirmeden dolayı kullanılabilir gelirleri ve satın alma güçleri azaldığı için vergiyi, iktisadi ve psikolojik baskı aracı olarak görmektedirler. Söz konusu iktisadi ve psikolojik yükten kurtulabilmek için “vergi kaçırma” ve “vergiden kaçınma” gibi yollara başvurarak mevcut durumlarını muhafaza etmeye çalışırlar. Mükellefler vergiye tabi gelir ve iratlarını aşındırmak suretiyle hazineye olması gerekenden daha az vergi ödemesi yaparak hazinenin vergi kaybı yaşamasına ve vergilendirmede haksız rekabet ortamının doğmasına zemin hazırlamaktadırlar. Gerek vergi kaçırma gerekse vergiden kaçınma durumları da devlet hazinesinin vergi kayıp ve kaçaklarını yaşamasına sebebiyet vermekte ve optimal vergi kapasitesine ulaşılmasına engel olmaktadır.

Nüfusun ve değişen ihtiyaçların artmasına bağlı olarak, her geçen yıl bir önceki döneme göre, vergi mükellefi olan işletme ve şirket sayısındaki artış, potansiyel olarak vergi kayıp ve kaçak düzeyinin artmasına sebebiyet vermektedir. Söz konusu mükellef artışına karşılık olarak, hazinenin vergi denetim elemanlarının aynı düzeyde artmaması, vergi tahsilâtını güçleştirebilmekte ve idareyi vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirilebilmesi için, alternatif çözüm yolları arayışına itmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergi denetim eleman eksikliği yaşaması ve aksine vergi mükellefi sayısının her geçen gün artması yapısal tedbirlerin alınmasını, yeni kurumların oluşturulmasını ve sayıca fazla olan meslek mensuplarından ve gerçekleştirdikleri mesleki faaliyetler ve bağımsız denetim kurumundan, verginin güvence altına alınabilmesi için olabildiğince istifade edilmesini zorunlu kılmaktadır. Diğer taraftan, toplumsal vergi ahlâkı ve bilincinin iyileştirilmesi için vergilendirmenin gerekçesinin, güncel iletişim materyalleri kullanılarak, çocukluk çağından itibaren bireylere, uygun biçimlerde aktarılması, vergilendirmeye ilişkin sonradan ortaya çıkabilecek vergi idaresi-mükellef anlaşmazlıklarının daha az yaşanmasına olanak sağlayabilmektedir. Böylelikle, kişiler vergilendirmenin önemini kavrayarak, vergi gayretlerini arttırabilecek, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yollarına yönelimleri de en

aza indirgenmiş olabilecektir. Öte yandan, son zamanlarda vergilendirme ile ilgili bilişim servislerinin oluşturulması ve sayılarının her geçen gün arttırılması, vergilendirmenin pratiği açısından kolaylaştırıcı olmaktadır. Hem vergi idaresinin hem de mükelleflerin, vergilendirme ile ilgili zaman ve para maliyetlerini en aza indirmeyi amaçlayan elektronik portalların hızla kurulması ve sisteme dâhil edilmesi, vergi mükelleflerinin iktisadi faaliyetlerinin takibini de uygun hale getirmektedir. E-defter, e-yoklama, e-fatura, e-tebliğ gibi uygulamalar daha fazla mükellefin daha sağlıklı bir biçimde idare tarafından takip edilebilmesi, kırtasiyeciliğin azaltılarak vergilendirmede zamandan tasarruf sağlanması ve neticede doğru ve tam vergi matrahına ulaşılabilmesine yönelik olarak vergi kayıp ve kaçakların azaltılması amaçları ile idare tarafından geliştirilmiştir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergi zihniyetinin oluşturulmasının yanında etkin düzenleyici ve denetleyici kurumların varlığına bağlı olmaktadır. Vergi denetim mekanizmasının olması gereken şekilde işlemesi, vergi mevzuatının vergi kayıp ve kaçığına sebep olmayacak şekilde yapılandırılması ve mükelleflerin vergiye uyum düzeylerinin artmasını sağlayacak bir kontrol yapısına sahip kurumsallaşma, vergilendirmenin etkinliğini olumlu yönde etkileyebilmektedir.

3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik” kanunu ile getirilen kurumların (SMMM ve YMM) yanı sıra 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na (TTK) istinaden çıkartılan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”ne göre oluşturulan “Bağımsız Denetim” kurumundan yararlanılması, vergi takip ve tahsil maliyetleri azaltılarak, vergilendirmede etkinliğin artmasına katkı sağlayabilmektedir. 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”na diğer ifadeyle, meslek kanununa tabi olan SMMM, YMM ve bağımsız denetçi niteliklerine haiz olarak bu unvanı almaya hak kazanan meslek mensuplarının niceliğinin her geçen yıl artması, mesleğe ve mevzuata ilişkin yeni uygulamaların çoğalması mesleğin verimini ve niteliğini etkilemektedir. Fakat meslek mensuplarının, vergi mükelleflerinin finansal işlemlerini yönetiyor olmalarından dolayı, vergi tahsilâtı ve vergi denetimi sistemi içerisinde meslek mensuplarından daha fazla yararlanılması, vergilendirmede tahsilâtın etkinliğini arttırarak, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesine katkı sunabilmektedir. Vergi mükelleflerinin belge düzenine hâkim olmaları, muhasebe ve müşavirlik hizmeti sundukları mükelleflerin ilişkili oldukları tarafların bilgilerine ulaşmaları, muhasebe kayıtlarını düzenleyerek dönem sonu finansal tablolarla kâr-zarar durumlarını ortaya koymaları ve

vergilendirme yönüyle vergi idaresinin işletmenin muhasebe bilgi kullanıcısı olduğu düşünüldüğünde, SMMM'lerin vergi denetim sisteminin bir parçası haline geldikleri söylenebilir. YMM'lerin, çeşitli denetim teknik ve yöntemlerini kullanarak, vergi mükellefi olan işletmelerin finansal tablolarını, beyannamelerini bir bütün olarak ve hesap kalemleri itibariyle tasdik işlemlerini gerçekleştirmeleri, vergi denetim sistemi içerisinde önemli bir noktada bulunmalarını sağlamaktadır. Yine bağımsız denetçi unvanını almış olan meslek mensuplarının, finansal tabloların performans değerlendirmelerini ve denetimlerini gerçekleştirmeleri ve uluslararası denetim standartları çerçevesinde hazırlanan ulusal bağımsız denetim standartları ile vergilendirmeye ilişkin getirilen denetim fonksiyonlarını, etkin ve verimli bir biçimde gerçekleştirmeleri, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasına ve önlenmesine olumlu yönde katkı sağlamaktadır. Bu anlamda meslek mensuplarından vergilendirmede beklenen etkin performansa istinaden vergilendirmeye ilişkin yetkilerinin de artırılması amaç-çıkıtı ilişkisinin daha kuvvetli kurulmasına olanak sağlayacaktır.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde; vergilendirmede etkinliği ilgilendiren, vergi kayıp ve kaçaklarının oluşmasına yol açan, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına ilişkin ilgili literatür kapsamında bu kavramların açıklanması, vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan hukuki, ekonomik-mali, idari ve siyasi-sosyal nedenler üzerinde detaylı bir biçimde durulmaktadır. Aynı zamanda denetim kavramı ve denetim türleri literatür çerçevesinde ele alınarak, ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. Vergi denetimi, vergi denetim araçları ve meslek mensuplarının gerçekleştirdikleri bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimin amaçları, işlevleri, yararları ve bağımsız denetçinin denetim rehberi olan denetim standartlarına ilişkin açıklamalar da bu bölümde yer almaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; meslek mensubu olabilmenin şartları, meslek mensuplarının mevzuat kapsamında görevleri, yetkileri, sorumlulukları ve fonksiyonları hakkında ayrıntılı bilgi verilmektedir. Meslek mensuplarının fonksiyonları ile bu fonksiyonların vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki etkinlikleri açıklanmıştır. Bağımsız denetçi olabilmenin şartları, bağımsız denetçilerin görevleri, yetkileri, sorumlulukları ve fonksiyonları üzerinde ayrıntılı şekilde durulmaktadır. Meslek mensuplarından bağımsız denetçi unvanına sahip olanların gerçekleştirdikleri bağımsız denetim fonksiyonları ile bu fonksiyonların vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki etkinlikleri açıklanmaya çalışılmaktadır. Türkiye'de meslek mensuplarının fonksiyonlarının yanı sıra bölümün sonunda Amerika Birleşik Devletleri (ABD), İngiltere, Almanya ve Fransa gibi seçilmiş

bazı ÷lkelerde muhasebe mesleğinin gelişiminden ve meslek mensuplarının fonksiyonlarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümünde; Türkiye’de meslek mensuplarının ve bağımsız denetçilerin gerçekleştirdikleri fonksiyonlar neticesinde vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde etkinlik düzeyleri tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bu amaca ulaşmaya yönelik olarak SMMM’ler, YMM’ler ve bağımsız denetçilerin fonksiyonları dikkate alınarak, hedef kitleler tarafından cevaplandırılmak üzere üç adet anket çalışması oluşturulmuş ve uygulanmıştır. Bu bölümde araştırmanın önemi, araştırmanın amacı, araştırmanın metodu kapsamında anket çalışmalarına ilişkin ana kütle, örnekleme, verilerin ve bulguların analizi gibi bilgilere ayrıntılı olarak yer verilmektedir. Anketler aracılığıyla elde edilen verilerin SPSS programına girişı yapılarak, frekans ve ki-kare testleri uygulanmak suretiyle analizleri gerçekleştirilmiştir. Analiz sonucu elde edilen bulgular değerlendirilerek ve yorumlanarak, SMMM’lerin, YMM’lerin ve bağımsız denetçilerin vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde etkili olup olmadıkları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Genel değerlendirme ve sonuç kısmında, çalışmanın bulguları ile ilgili çıkarımlara ve önerilere yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.

1. BÖLÜM

1. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI KAVRAMI, KAPSAMI, NEDENLERİ İLE DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ

Vergi, devletlerin egemenlik güçlerine dayanarak kişi ve kurumlardan tahsil ettiği, en önemli ve tabanı en geniş kamu gelir kaynağıdır. Ancak çeşitli saiklerle, kayıp ve kaçak düzeyinin en fazla olduğu gelir kaynağını da vergiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, vergilendirmeden beklenen etkinliğin elde edilebilmesi için, yapılması gerekenlerden biri de vergi idaresi tarafından kontrol ve takip mekanizmasının iyi işletilebilmesidir. Denetim konusunda yetkilendirilmiş ve sorumluluk yüklenmiş denetim mekanizmaları ve bunların uygulayıcıları tarafından, etkin biçimde denetiminin yapılabilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasına doğrudan katkı sağlamaktadır.

1.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Kaçınma ve Kaçırma Kavramları

Vergilerin, devletlerin en önemli kamusal ve ekonomik kaynağı olması, diğer gelir kaynaklarından daha farklı bir noktada konumlanmasını sağlamaktadır. Devlet hazinesinin en önemli geliri olan vergi gelirlerinin, aşınmasına yol açan vergi kayıp ve kaçığını oluşturan; vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı kavramları aşağıda açıklanmıştır.

1.1.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı Kavramı ve Kapsamı

Kamu gelirleri içerisinde en önemli gelir olan vergi; vatandaşların devlet tarafından üretilen mal ve hizmetlerin finansmanına yaptıkları zorunlu nakit ödemelerini ifade etmektedir (Muter, Çelebi ve Sakınç, 2012: 125). Vergi, “kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamak ve/veya bazı iktisadi, siyasi ve sosyal amaçları gerçekleştirmek amacıyla devlet veya devletin vergilendirme yetkisi verdiği kuruluşlar tarafından belirli hukuk kurallarına göre kamu gücü kullanılarak kişi veya kurumlardan zorunlu, kesin ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir” (Sarılı, 2018: 3). Bu tanıma göre, vergi sadece mali amaçla alınmamakta, devletin fonksiyonlarının farklılaşmasıyla birlikte, ekonomik ve sosyal gelişmelere bağlı olarak yüklenmiş olduğu ekonomik, sosyal ve siyasi görevlerin artmasıyla birlikte mali olmayan amaçları gerçekleştirmek üzere de alınabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergilerin, kamu harcamalarını karşılamak amacına ek olarak, ekonomik ve sosyal

bazı amaçları yerine getirmeye yönelik işlevleri de bulunmaktadır. Devlet, kişiler arasında gelir dağılımını iyileştirebilmek ve kamusal hizmetlere erişim eşitliğini sağlayabilmek maksadıyla, vergi politikalarını bir müdahale ve düzenleme aracı olarak kullanabilmektedir (Demircan, 2004: 534). Vergilerden elde edilmesi beklenen mali, ekonomik ve sosyal faydayı arttırmanın ve vergilerden etkin bir politika aracı olarak yarar temin edebilmenin şartlarından biri ise vergi kaçakçılığı ile etkin mücadele ederek meydana gelen veya gelmesi muhtemel hazinenin kamu geliri kaybını en aza düşürebilmektir (Özsoylu, 2006: 110). Bu koşulun etkinliğinin arttırılması ile vergilendirmeden beklenen amaçların etkinlik düzeyi de yükselmiş olacaktır.

Çok boyutlu ve kapsamlı olan vergi kayıp ve kaçağı kavramı bir yönüyle, bir ülkede var olan ekonomik unsurları düzenleyen kanunlar kapsamında ortaya çıkan veya çıkması gereken vergi alacağının çeşitli sebeplerle hazineye intikal etmemiş veya ettirilmemiş olması anlamına gelmektedir. Burada aslında önemli olan husus normal şartlarda hazineye girmesi gereken meblağın hazine dışında kalmasıdır. Diğer bir ifadeyle vergi kayıp ve kaçağı, kanuni düzenlemeler, düzenlemelerin tatbiki, yargı kararları, hukuki ve kanuni boşluklardan yararlanmak suretiyle vergilendirme alanı dışında kalma sonucu, hazinenin yaşadığı vergi mahrumiyetini temsil etmektedir (Karakoç, 2004: 90). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 341. maddesi, hazinenin vergi kaybını "Vergi Ziyayı" olarak tanımlamakta ve ortaya çıkmasını da iki unsurun varlığına bağlamaktadır (Arslaner, 2017: 42). Buna göre; vergi ziyayının ilk unsuru olarak, mükellefin veya sorumlunun, vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini ya hiç yerine getirmemeleri ya da eksik yerine getirmeleri gerekmektedir. İkinci unsuru ise; mükellef tarafından vergilendirmeye ilişkin yükümlülüğün gerektiği gibi yerine getirilmemesi nedeniyle, idare tarafından vergi zamanında tahakkuk ettirilememekte veya eksik tahakkuk ettirilmektedir.

Diğer taraftan yasama organı tarafından yapılan düzenlemelerle muafiyet, istisna, indirim, vergi teşvikleri, yapılan kanuni düzenlemelerde boşlukların olması ve bazı mükelleflerin basit usulden faydalanabilmesi gibi sebeplerle verginin tahsil edilememesi veya gereği gibi tahsilâtın yapılamaması, vergi kayıp ve kaçaklarının doğmasına neden olmaktadır (Candan, 2004: 257). Vergi kayıp ve kaçağı, mükellefin kanuni boşluklardan yararlanması suretiyle oluşabileceği gibi, mükellefin vergi istisnası kapsamında kalarak, iradi olarak hiç vergi ödememeyi veya olması gerekenden daha az vergi ödemeyi amaçladığı ekonomik davranışlar sergilemesi şeklinde de olabilir. Vergi kayıp ve kaçağı ile

doğrudan ilişkili olan ve vergi erozyonuna sebebiyet vererek, hazinenin belli bir gelirden mahrum kalmasına yol açan vergiden kaçınmak ve vergi kaçakçılığı kavramlarına aşağıda değinilecektir.

1.1.2. Vergiden Kaçınma Kavramı

Vergiden kaçınma, vergi kanunlarına aykırı davranmaksızın yani kasıtlı aldatma amacı olmaksızın, vergi matrahını en aza indirmek suretiyle, vergi yükünü azaltmak için mükelleflerin mevzuat boşluklarından yararlanarak kendi lehlerine vergi avantajı sağlamasıdır (Acinöroğlu, 2013: 189). Mükelleflerin bu yolu seçmelerinin temel sebebi, ödenen vergi nedeniyle kullanılabilir gelirlerinin azalmasından dolayı ortaya çıkan mali külfete katlanmak istememeleri ve bu yüzden de vergi yükünden kurtulmanın arayışları içerisine girmeleridir (İnaltonç, 2012: 17). Diğer bir tanımlamayla vergiden kaçınma, vergi yükümlülüğünü doğuran bilgi ve belgeler, vergi idaresine aktarılmış olmasına rağmen, vergi yükümlülüğünün doğmaması olarak ifade edilebilir (Batirel, 1996: 233). Genel olarak vergiden kaçınma yollarını, sınırlı kalmamak kaydıyla üç ana kategoride toplamak mümkündür (Artar, 2013: 2):

- **Maddi Anlamda İntibak:** Vergi mükellefleri vergilendirilen mal ve hizmet ile hiç irtibat kurmayarak vergiden kaçınabilmektedirler.
- **Zaman Anlamında İntibak:** İlerleyen zamanlarda vergilendirilmesi veya vergi artışının olması öngörülen mal ve hizmetlerden uzun süreli ihtiyacı karşılar miktarda temin etmek (stoklamak) suretiyle vergiden kaçınma söz konusu olabilmektedir.
- **Yerel Anlamda İntibak:** Vergiyi doğuran olayı vergilendirmenin olmadığı bölgelerde gerçekleştirmek şeklinde, vergi matrahının bölgeler ve yerleşkeler arası kaydırılması yoluyla vergiden kaçınılabilmektedir.

Mükellefler, vergi avantajlarından yararlanarak vergiden kaçınabilmektedirler. Vergi kanunlarıyla, çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere mükelleflere tanınan muafiyet, istisna ve indirimlerden faydalanabilmektedirler. Yine aynı şekilde yaptıkları parasal işlemlerin muhasebesini tutarken, kanunlarla vergi matrahından indirilmesine izin verilen giderlerden, dönem sonlarında yapılan yeniden değerlendirme işlemlerinden, azalan bakiyeler usulü ile yıpranma payı ayırma uygulamasından veya enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde stok değerlendirme yöntemlerinden son giren ilk çıkar yönteminden (LİFO) yararlanarak vergi matrahlarını azaltma yolunu tercih edebilmektedirler. Böylelikle, vergi kanunlarına aykırı

bir işlem yapmadan, kanuni sınırlar içerisinde kalarak, kendilerine vergi avantajları sağlayabilmektedirler. Söz konusu işlemleri çoğunlukla mükellefler adına ve hesabına meslek mensupları gerçekleştirmektedirler.

Benzer biçimde vergi erteleme yoluyla, vergiden kaçınmak mümkün olmaktadır. Özellikle, enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde, paranın reel değeri düşeceğinden, mükellefler, ödemeleri gerekli vergiyi zamanında ödemeyerek, vergiyi gelecek dönemlere aktarabilmektedirler. Bunun neticesinde, vergi ödemesi yapmak için kullanmaları gereken nakdi, diğer ekonomik kararlarında değerlendirerek, kendilerine bir avantaj sağlamayı tercih edebilmektedirler.

1.1.3. Vergi Kaçırma Kavramı

Mükelleflerin, vergilendirmelerine yönelik bir tepki olarak ortaya çıkan davranış şekillerinin başında, vergi kaçakçılığı gelmektedir. Vergi kaçakçılığında, vergi mükellefleri veya vergi sorumluları, vergi ile ilgili kanunlara aykırı biçimde uygulamalar yaparak, vergi yüklerinin bir kısmından veya tamamından kurtulmak isterler. Burada, vergi kanunlarında, vergi borcunun ortaya çıkmasına neden olan vergiyi doğuran olay meydana gelmesine rağmen, mükellef veya vergi sorumlusu ilgili olayı vergi idaresine ya hiç bildirmemekte veya noksan bildirmektedir. Böyle bir durumda, mükellef veya sorumlunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesinden dolayı verginin tahakkuku ya hiç gerçekleştirilememekte ya da eksik gerçekleştirilmektedir (Şenyüz, 1995: 93). Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı biçimde davranılması neticesinde verginin ödenmemesi veya olması gerekenden daha az ödenmesi durumudur. Başka bir ifadeyle, vergi kaçakçılığını “kanuni olmayan yollarla maddi vergi yükümlülüğünden kurtulmak” (Nadaroğlu, 1992: 287-288) şeklinde de tanımlamak mümkündür.

Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin veya sorumluların kasıtlı olarak vergi idaresini yanılgıya düşürerek vergi yükünü azaltmayı amaçlama şeklinde ifade edilebilmektedir. VUK’un 344’üncü maddesinde vergi kaçakçılığı; “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi” olarak ifade edilmiş ve ayrıca ceza yargılamasında, vergi kaçakçılığı “vergi ziyarı” olarak tanımlanmıştır. VUK’un 359. maddesinde, vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli suç olarak düzenlendiğinden, fiillerden herhangi birinin ortaya çıkması, suçun maddi unsurunun meydana gelmesini sağlamaktadır. Kaçakçılık suçunun

manevi unsurunu ise, her ne kadar VUK 359. maddesinde yer verilmemiş olsa da, suçun hareket unsuruna dikkat edildiğinde, aşağıda ifade edilen fiillerin yapılmasında “kast” unsurunun aranması ve nitelik olarak ceza hukukuna göre bir suç olarak sayılması gerekmektedir (Arslaner, 2017: 94, 117). Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsurunu, mükelleflerin vergi kaçırma sonucunu amaçlayan kasıtlı davranışları oluşturmaktadır. Kasıt “mükellef veya sorumlunun bilerek ve isteyerek vergi ziyasına neden olması” anlamına gelmektedir (Yılmaz, 2006: 178). Türk vergi mevzuatı açısından vergi kaçakçılığına sebep olan davranış biçimleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Kapusuzoğlu, 2008: 125):

- “Defter, kayıt ve belgelerde muhasebe ve hesap hileleri yapmak, gerçek olmayan ve ilişkili işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken işlemleri vergi matrahının azalmasına yol açacak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt unsurlarına kaydetmek”,
- “Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak”,
- “Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek”,
- “Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfalarını yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak”,
- “Belgeleri Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde sahte olarak basmak veya bu belgeleri kullanmak”.

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasını sağlayan ve VUK’da ifade edilen bu eylemlerin yanı sıra mükellef veya sorumlular tarafından, vergi kaçırmaya yönelik olarak uygulamada çok farklı ve çeşitli yollara başvurulabilmektedir. Vergi kaçırmak amacıyla, muhasebe süreci ile uygulamada başvurulan yöntemlerden bazılarını aşağıdaki biçimde sıralamak mümkündür (Gündüz, 2006: 25-29):

- İthalat veya ihracat, vergi cennetleri üzerinden yapılarak, kârın bir kısmının veya tamamının vergilendirme alanı dışında bırakılması,
- Transfer fiyatlandırması yolu ile ilişkili şirket veya şirketlerle düşük veya yüksek fiyatla mal veya hizmet ticareti yaparak, kazancın bir kısmının yurt dışında daha az vergilendirilen bir yerde doğmasına bağlı olarak vergi kaybına sebep olmak,

- Tahvil gibi esasen yılsonu değerlemesine tabi olan kıymetlerin, vergilendirme döneminin ertelenmesi amacıyla hisse senedi gibi gösterilmesi,
- Vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirmeden kayıt dışı çalışmak,
- Envanter kayıtlarında hileler yapmak,
- Beyan edilen matrahın gerçeği yansıtmaması,
- Mevcut döneme ait gelirin, sonraki yıla aktarılması,
- Koşulları sağlanmamasına rağmen istisna ve muafiyetlerden yararlanılması,
- Vadeli mal ve hizmet satışlarında ortaya çıkan vade farkının kanuni defterlere gelir olarak kaydedilmemesi,
- Gayrimenkul alım-satım işlemlerinde gayrimenkulün değerinin altında gösterilmesi,
- Amortisman tabi olan aktiflerin yani duran varlıkların doğrudan gider olarak hesaplara yansıtılması,
- Yıllara sari inşaat işlerinde gerçekte geçici kabul cari yılda yapıldığı halde, iş, bir sonraki yıl bitmiş gibi gösterilerek kurumlar vergisi beyanının ve ödemesinin bir yıl daha ertelenmesi,
- Mal varlığı olmayan, hayali veya vefat etmiş kişiler adına vergi kaydı açılarak, şirketler kurulması ve faaliyette bulunulması, gibi birçok teknik kullanılarak vergi kaçakçılığı yapılabilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu, kamusal nitelikli olduğundan, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektirmektedir. Vergi ceza hukuku kapsamında, vergi kaçırın mükellef veya sorumlulara, vergi kaçakçılığına neden olan fiilin niteliğine göre; on sekiz ay ile beş yıl arasında değişen hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilmektedir. Kaçakçılık suçunu doğuran söz konusu eylem aynı zamanda “vergi ziyarı”na sebep olmuş ise, yine aynı kanunun 344. maddesi uyarınca yaptırıma tabi olmakta ve idari para cezası gerektirmektedir (Şaan, 2008: 14).

Vergi kaçakçılığı, vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı bir davranış biçimi olmakla birlikte, verginin kendisinden beklenen etkinliğine zarar verdiği için vergilendirme ilke ve kuralları açısından da değerlendirilmelidir. Kanunen üzerine vergi borcu terettüp eden kişi vergi borcunu ödemeyerek, borcuna sadık olan mükellefler karşısında zararlı bir vergi avantajına sahip olarak, zararlı vergi rekabetinin doğmasına sebep olur. İlgili bu kişiler

sağladıkları bu avantajın yanında, neden oldukları vergi açığının kapatılması için getirilen ek yüklerle de katlanmak istemediklerinden, vergisini düzenli ve doğru biçimde ödeyen mükelleflerin üzerine daha fazla vergi yükünün binmesine yol açarak, toplam vergi yükünün kişiler arasında adil dağılmamasına neden olurlar (Özsoylu, 2006: 112). Dolayısıyla vergi yükünün kişiler arasında adil dağılmaması, beraberinde milli gelirin kişiler arasında dengeli dağılmaması sonucunu doğurur.

1.2. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri

Vergi kayıp ve kaçığının boyutu, ülkelerin gelişmişlik seviyeleri ile doğrudan ilişkili olmaktadır. Türkiye’de de çeşitli nedenlere bağlı olarak ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçak düzeyinin, oldukça büyük miktarda olduğu bilinen bir gerçektir. Vergi kayıp ve kaçığının nedenlerin bir kısmı objektif niteliğe sahip iken, diğer kısmı ise sübjektif niteliğe sahip olabilmektedir. Vergi kayıp ve kaçığının nedenlerini sınıflandırırken, genel anlamda dört ana kategori oluşturulabilir. Bunlar; hukuki, mali ve ekonomik, idari, siyasi ve sosyal nedenler olarak sıralanabilir.

1.2.1. Hukuki Nedenler

Vergi kayıp ve kaçığının hukuki nedenleri, vergi mevzuatının şeklinden ve muhteviyatından doğmaktadır. Vergi mevzuatında ve sisteminde yer alan karmaşıklık, mevzuatta boşlukların olması, tercih edilen hukuk tekniklerinin anlaşılabilmesi ve doğru yorumlanabilmesi gibi hususlar, hazinenin vergi kaybının doğmasına neden olabilmektedir.

1.2.1.1. Sistem tercihindan kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

“Vergi politikalarının esas amacı; mükellef haklarına saygılı, vergi kayıp ve kaçığını azaltan, mali güç ilkesine uygun şekilde vergi yükünün adil ve dengeli dağıtımını gözeten, kamu giderlerini karşılarken iktisadi etkinliği bozmayan bir vergi sistemine ulaşmaktır” (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 9. Kalkınma Planı, 2006: 64). Açıkçası bir vergi sisteminden, vergilendirmenin gerek mali gerekse de mali olmayan amaçlarının tamamı üzerinde etkin bir rolü olması beklenmektedir.

Bir ülkede cari dönemde var olan ve uygulanan vergilerin bütünü, vergi sistemini oluşturmaktadır (Çiçek, 2006: 67). Vergilendirmeden etkin sonuçlar elde edilebilmesi için, vergi sistemi tercihinin, doğru olarak yapılması gerekmektedir. Vergi sistemi ve sistemi oluşturan vergi kanunları yapılırken, belirli ilkelerin göz önünde bulundurulması gereklidir.

Vergilendirme ilkeleri olarak isimlendirilen söz konusu ilkeler, vergi kanunlarının meydana getirilmesine rehberlik eden genel kabul görmüş temel vergilendirme prensipleridir.

Vergilendirme ilkeleri, vergi ile beklenen mali veya mali olmayan amaçlara ulaşılabilmesi için vergilerin belirlenmesinde, tekniğinde ve hayata geçirilmesinde göz önünde tutulması gereken kıstaslardan oluşur (Nadaroğlu, 1992: 311). Tarihsel süreç içerisinde, vergilendirme ilkeleri, gerek ekonomik ve sosyal düzenin gelişmesiyle, gerekse de vergilendirmenin nitelik ve amaçlarında meydana gelen değişimlerle eş zamanlı biçimde önemli değişikliklere uğramıştır. Vergilendirme ilkeleri, olandan çok olması gerekeni amaçlayan normatif ilkelerdir (Söyler, 2006: 31).

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin ve her türlü mali düzenlemelerin kanunla yapılmasını zorunlu kılar. Kanunilik ilkesi, vergilendirmenin şartlarının, ödev ve sorumluluklarının, keyfiyete yol açmayacak biçimde belirlenmesini sağlamakla birlikte, vergilendirmenin hukuka uygunluk denetimine de zemin hazırlamaktadır (Aktan, 2003: 7). Vergi kanunlarının, anayasal vergilendirme ilkeleri olan hukuk devleti, adil vergilendirme, vergilerin kamusal hizmet sunumunun karşılığı olması ilkeleri doğrultusunda çıkarılması ve sistemin bu kapsamda düzenlenmesi gerekmektedir. Hukuk devleti olmanın bir sonucu olarak, vatandaşlar arasında gerçekleştirilmesi gereken adalet ve eşitlik ilkelerinden biri de vergilendirmede adalettir (Yavuzer, 2007: 43). Vergilendirmede adalet, adil bir dağılımın sağlanmasına, toplumda bireyler arasındaki adalet duygusunun gelişmesine ve bireylerin sosyo-ekonomik açıdan birbirlerine yaklaşmalarına olanak sağlar.

Vergilerin salınmasında ve tahsilinde, verimlilik ve tasarruf ilkelerine uygun davranılması, iktisadi bir vergilendirme için olmazsa olmazdır. Vergilendirmenin verimli olması, kişilerden tahsil edilen vergilerin, devlet tarafından kamusal hizmetlere etkinlik ilkeleri çerçevesinde tahsis edilmesi sonucu ortaya çıkan sosyal faydanın, söz konusu kaynağın mükellefin kendisince değerlendirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek faydadan fazla olmasına bağlıdır. Bu noktadan hareketle, devlet, tahsil ettiği vergileri toplam toplumsal faydayı arttıracak şekilde etkin bir biçimde kullanmıyorsa, vergilendirmeden beklenen sonuçlar da elde edilmemiş olur. Vergilendirmede tasarruf ilkesi, verginin basit bir şekilde ve maliyetsiz olarak elde edilmesi manasına gelmektedir. Bu nedenle, verginin mükelleften alınarak, devlet hazinesinde toplanmasında, zaman ve net kazanç yönünden minimal bir fark söz konusu olmalıdır (Karakoç, 2010: 5). Diğer taraftan, vergilendirmede belirlilik, kesinlik ve açıklık ilkelerine uygun hareket edilmesiyle, vergi sisteminin

karmaşıklığı sorunu ortadan kaldırılarak, mükellefler nezdinde, vergi sisteminin daha iyi anlaşılması ve özümsemesi sağlanır. Böylelikle, vergi yükümlülerinin vergiye karşı gönüllü uyumu da artmış olur.

Bir vergi sistemi ortaya konulurken, belli başlı ilkelere göre hareket edilmesi gerekmektedir. Öncelikli olarak, bir ekonomik sistem benimsenmesi ve bu sisteme uygun olarak bir vergi sisteminin planlanması şarttır. Bu nedenle, vergi sistemi oluşturulurken mükelleflerin görüşleri alınarak, katkılarının sağlanması, kanunlar önünde eşitlik ilkesinin vergi sistemine yansıtılarak, adil bir vergi yapısının temin edilmesi, mükellef haklarının güncellenerek benimsenmesi, vergi denetiminin etkin şekilde yapılması ve vergi ceza sisteminin işler durumda olması gerekmektedir. İlgili hususlara dikkat edilmemesi durumunda, kayıt dışı ekonominin ve vergi kayıp ve kaçaklarının oluşması, mükelleflerin vergiye karşı direnmesi ve kanunlara karşıt hareket etme duygusunun ağır basması gibi olumsuzlukların yaşanması ile birlikte sistemin aksamaması olasıdır (Karakoç, 2010: 6).

Bir ülkede kabul edilen ve uygulanan vergi sisteminin kendisi, vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olabilir. Özellikle gelişen ekonomiler boyutunda, vergilendirmenin fonksiyonları içerisinde ekonomik ve sosyal işlevleri ağır basmaktadır. Bunun nedenini, gelişme ve kalkınma sürecinin, vergi sistemiyle teşvik edilmesinin zorunluluk taşıması ve adil gelir dağılımının önem arz etmesi oluşturmaktadır. Bundan dolayı, bir vergi sistemi birbirine zıt olabilen birçok amacın eş zamanlı olarak gerçekleşebilmesi hedefi üzerine kurgulanabilmektedir. Dolayısıyla, vergi sisteminin bizzat kendisi bilinçli eşitsizliklere neden olarak vergi kaçakçılığını teşvik edebilmekte ve vergi kaybına yol açabilmektedir (Karabacak, 2005: 134).

1.2.1.2. Kanunların vergilendirilecek unsuru tam kapsayamaması, kanuni boşluklar, istisnalar ve muafiyetlerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Vergi hukuku alanında belli bir sistem benimsenmediği ve temel prensipler ortaya konulmadığında, hangi konuların vergilendirilmenin kapsamında olduğu hususu karmaşaya yol açabilir. Üzerinde fazla düşünülmemiş ve yeterince iyi tasarlanmamış olan vergi kanunları, boşluklar içerebilmekte ve kanuni boşluklardan istifade eden vergi mükellefleri kimi zaman vergiden kaçınabilmekte, kimi zaman ise vergi kaçırma yoluna gidebilmektedirler. Söz konusu boşluklar yüzünden, vergilendirilmesi gerekli bazı konu ya da kişiler vergilendirme alanı dışına çıkarılabilmektedir. Öte yandan, istisna ve

muafiyetlerin doğru belirlenememesi ve vergi kanunları içerisinde fazla bir yer tutması yani alanlarının geniş olması ve vergilerin teşvik aracı olarak sıklıkla kullanılması vergi kayıp ve kaçaklarına neden olabilmektedir (Karakoç, 2010: 12).

Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gerekirken, yine kanunlarla, belli kişi veya grupların vergi dışı bırakılmasına vergi muafiyeti, belli konuların aynı şekilde vergi dışı bırakılmasına ise vergi istisnası denilmektedir. Vergide genellik ilkesi, toplumun tüm kesimlerinin vergiye tabi tutulmasını gerektirse de; sosyal, ekonomik, ilmi, askeri, politik gibi çeşitli nedenler ve vergide adaleti sağlamaya yönelik olan ödeme gücü prensibi, vergilendirmede muafiyet ve istisna uygulamasının, vergi sistemine yerleştirilmesini kaçınılmaz kılmaktadır (Çelik ve Dede, 2008: 8).

Vergi muafiyet ve istisnalarından Türkiye’de de yararlanılmakta, her vergi kanununda, muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilerek, çeşitli kişi ve konular iradi olarak vergilendirilmeyebilmektedir. Söz konusu vergi muafiyet ve istisna uygulamalarının keyfiyet göstermemesi, belli bir sistematik dâhilinde uygulanması ve vergi sisteminin bütünlüğünün bozulmaması amacıyla, kanun koyucu, vergi kanunlarının her birinde özel olarak, istisna ve muafiyet maddelerini ve bunlara ilişkin sınırları düzenlemeyi uygun görmektedir. Ayrıca, herhangi bir vergi kanununda, başka bir vergi kanunuyla ilgili olarak düzenlenmiş istisna ve muafiyet uygulamalarının, ilgili vergi kanunu için bağlayıcı olmayacağını hüküm altına almıştır (Çelik ve Dede, 2008: 8).

Türk vergi sisteminde, gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinde olduğu gibi muafiyet, istisna ve indirim mekanizmaları, belli başlı mükellef gruplarının vergi yükünü azaltmak, ekonomik ve ekonomiye dair kararlarını yönlendirmek ve verginin idaresini basitleştirmek gibi amaçlarla tesis edilmişlerdir. Teorik anlamda vergi harcamaları olarak da bilinen bu tür uygulamalar, devletin kendi rızasıyla birtakım vergi alacağından vazgeçmesi anlamına gelmekte ve kanunlarla uygulanmalarına icazet verilmektedir. Bu yönüyle de geniş anlamda kamu harcaması olarak kabul görmektedirler. Kişisel anlamda önemli fayda ve fonksiyonları bulunan muafiyet ve istisna uygulamalarının, vergilerin idari ve uyum maliyetleri açısından da tasarruf sağlayıcı olduğu ileri sürülmektedir. Fakat diğer taraftan muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının, kişilerin vergi matrahlarının aşınmasına sebebiyet verdikleri ve dolayısıyla hem hazinenin vergi kaybı yaşamasına yol açtıkları hem de zararlı vergi rekabetini tetiklediği ileri sürülmektedir. Muafiyet, istisna ve indirim şeklinde sağlanan vergi kolaylıkları ve imtiyazlarının planlanması, kapsamının ve

muhteviyatının belirlenmesi, uygulanması ve kontrolü ve denetimi siyasi iradeye bağı olduğundan, ilgili müesseselerin idaresinin ve fonksiyonelliğinin tespiti ve değerlendirilmesinde güçlükler ortaya çıkabilmektedir (Akmaz ve Akyol, 2007: 33).

Türk vergi sisteminde yer alan, muafiyet, istisna, indirim ve düşük oran uygulaması dolayısıyla, devlet hazinesi vergi kaybına uğrayabilmekte ve vergi kapasitesi aşınabilmektedir. Bu kaybın boyutları, siyasal iktidarların ekonomik, sosyal veya idari gerekçelerle, beklenen faydaya bağı olarak aldıkları kararlara göre tayin edilmektedir (Saygılıoğlu, 1990: 41). Beklenen amaçları gerçekleştirebilmek için yaşanan vergi kayıpları, amaçların gerçekteşmesi halinde elde edilebilecek vergi tahsilâtından daha az ise mazur görülebilir.

Vergi sisteminin karmaşık olması, vergi sisteminde yer alan vergi sayısının fazla olması ve ödemeyi kolaylaştırıcı düzenlemelerin sistemde bulunmaması durumunda, kişiler kayıt dışı kalmayı ya da kayıt dışına yönelmeyi tercih edebilmektedirler. Aynı kapsamda muafiyet, istisna ve indirimlerin çokluğu ve vergilerin genellikle kişilerin ekonomik kararlarını harekete geçiren bir araç olarak kullanılması, mükelleflerin bu tür vergi kolaylıklarından yararlanabilmek amacıyla faaliyetlerini, gelir ve giderlerini olduğundan daha farklı göstermelerine yol açabilmektedir. Böylesine vergi teşviklerinin, yatırımları etkileyebilme gücü değişkenlik gösterebilmekte iken söz konusu uygulamaların, hazinenin vergi kaybı yaşamasına yol açtığı açıktır (Koç, 2011: 46).

Çeşitli ekonomik ve sosyal amaçların gerçekteşirilmesine yönelik olan muafiyet ve istisnaların yaygınlığı ve uygulama alanlarının genişliği, vergi mükellefleri arasında, vergi adaleti duygusunun yıpranmasına neden olabilmektedir. Aynı zamanda, vergi sisteminin oto kontrol mekanizmasının zayıflamasına sebebiyet verebilmekte, vergilendirmenin esnekliğini azaltmakta ve vergi inceleme ve denetimindeki yetersizliklerden ve aksaklıklardan dolayı da vergi kaçakçılığına imkân hazırlayabilmektedir (Akmaz ve Akyol, 2007: 33). Diğer bir ifadeyle kapsamı ve koşulları kanunlarla çizilmiş olan muafiyet, istisna ve indirim gibi mekanizmaları, mükellefler, gerekli koşullara sahip olmamalarına rağmen, vergi matrahını azaltmak için istismar edebilmektedirler.

1.2.1.3. Kanunlarda sıklıkla gerçekleştirilen değişikliklerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Ülkelerin vergi sistemlerinin, gerek ülkedeki mevcut sosyo-ekonomik konjonktürün değişmesine gerekse de küresel anlamda meydana gelen değişimlere bağlı ve paralel biçimde birtakım değişiklikler yapılarak güncellenmesi başka bir ifadeyle güne ve koşullara ayak uydurabilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda, mevcut vergi kanunlarının uygulanabilirliklerinin kalmaması ve vergi tahsilatının istenilen düzeyde gerçekleşmemesi gibi gerekçelerle de vergi kanunlarında rotasyona başvurulabilmektedir. Ancak bu tür değişikliklerin sıklıkla yapılması, mükelleflerin vergi idaresine ve vergi sistemine olan güvenini sarsabilir ve sistemin ekonomide yerleşik hale gelmesini engelleyerek, mükelleflerin uyumunu zedeleyerek, mükellefleri vergi kaçakçılığına itebilir. Vergi değişiklikleri, vergi yükü aynı kalsa dahi, yükümlülerin tepkisel duygularını harekete geçirmekte ve vergi kaçakçılığının artmasına sebep olabilmektedir. Özellikle mükelleflerin, yeni vergiye henüz alışamadığı ve idarenin de kontrole zaman bulamadığı dönemlerde, vergi kaçakçılığı eğilimi artabilmektedir (Akmaz ve Akyol, 2007: 33).

Diğer taraftan, herhangi bir vergi kanunu maddesini açıklamaya ve uygulamaya yön vermeye dair mevzuatta çok sayıda genel tebliğler, sirküler gibi yardımcı kaynakların bulunması, vergi mevzuatının şişmesine ve de mükellefler açısından anlaşılma güçlüğüne ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Aynı şekilde bir vergi kanunu çerçevesinde, vergiye tabi tutulan bir konunun, aynı zamanda başka bir vergi kanunu ile tekrar vergilendirilmesi, vergi mevzuatında karmaşa oluşturabilmektedir (Koç, 2011: 47).

Mevzuatın, sıklıkla değiştirilmesine bağlı olarak karmaşık bir yapıya sahip olması ve çok sayıda vergi kanununun uygulamada olması, kanunlar arasında bağlantı kurulmasını güçleştirmektedir. Kanun hükümlerinden birinin vergilendirdiği vergi konusunun, bir diğer kanun maddesi ile muafiyet veya istisna kapsamına alınması gibi durumlar sonucunda netliğini kaybeden, temel vergilendirme prensipleri ile çelişen ve algılanması sorun teşkil eden vergi kanunları bizzat vergi kayıplarına sebep olabilmektedir (Yurtsever, 2010: 121). Bu noktada bir eleştiri olarak vergilendirmenin temel vergilendirme ilkeleri gözetilerek yapıldığı vurgusundan ziyade, hazinenin gelir ihtiyaçlarına göre yani iktisadi-mali amaca yönelik olarak belirlenir hale geldiği ifade edilmektedir.

Vergilendirmede, vergi mükelleflerinin birer vergi uzmanı olması beklenemeyeceğinden, sistemin basitlik ve anlaşılabilirlik üzerine inşa edilmesi büyük önem taşır. Mevzuatın anlaşılır ve basit olması, bir taraftan mükelleflerin işini kolaylaştırırken, diğer taraftan da ortaya çıkması muhtemel soru ve sorunları engellediğinden, vergi idaresinin iş yükünü hafifletebilmektedir. Bunun yanında, vergi mevzuatının fazlaca değişikliğe tabi tutulması, vergilendirmenin temel prensiplerinden açıklık ve kesinlik ilkelerinin zarar görmesine neden olarak, kanunların anlaşılmasını ve uygulanmasını zorlaştırarak, vergi mükelleflerinde kayıt dışına çıkma eğiliminin doğmasına yol açabilmektedir (Kılıç, 2010: 10).

Vergi kanunlarının karmaşıklığı, aynı zamanda mükelleflerin vergi beyanlarını doğru biçimde yapmama eğilimlerini arttırabilmektedir. Bu yüzden, vergi kanunları hazırlanırken, hazırlık başlangıcında yalın ve anlaşılır bir dilin kullanılması ve vergi sistemi ile ilgili mevzuat kirliliğine yol açılmaması ve yerleşik mevzuatta sürekli değişikliklerin yapılmaması, mükelleflerin sistem ve vergi uyumu açısından oldukça önemlidir. Mükelleflerin, vergi kanunlarının ve mevzuatının karmaşık olduğunu düşünmeleri, vergiye gönüllü uyumlarını etkileyebilir ve vergi bilincini zedeleyebilir. Ayrıca, kanunların ve genelde mevzuatın karmaşıklığı, vergi müfettişleri ve yargı organları için de güçlükler doğurur (Tuay ve Güvenç, 2007: 29).

1.2.1.4. Gider olarak kabul edilmeyen harcama kalemlerinin fazla olmasından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Kişilerin ve işletmelerin, yaptıkları harcamaların bir kısmını, gelirlerinden kanunen indirim konusu yapamaması ve yapılmışsa da vergi matrahlarına ilave etmelerinin gerekliliği, söz konusu harcamaların belgelendirilmesine gerek olmadığı yönünde bir algıya ve tavra dönüşebilmektedir (Koç, 2011: 49). Giderler düşülemeyince, gideri ispat eden belge almanın da pratik anlamda kişilere yararı olmamaktadır. Belge alınıp, verilmemesi ise vergiye tabi bir kısım faaliyetlerin kayıt dışı kalmasına fırsat tanımakta ve nihayetinde vergi kayıp ve kaçığına neden olarak, devlet hazinesini zarara uğratmaktadır.

Mali hukuk açısından, mükelleflerin ekonomik işlemlerinin tamamının ilgili kayıtlarının yapılmasının temelini, adil, dengeli ve denetlenebilir bir vergi sisteminin kurulması amacı oluşturmaktadır. Bu sebeple vergi idaresi, vergiye tabi ekonomik konuların belgelendirilmesini talep etmekte; vergi konusuna girmeyen işletme hareketlerinin ise kayıt

altına alınması hususunda pek ısrarcı olmamaktadır. Bu durum vergi alınmak istenen işlemler açısından da belge alışverişini aksatabilmektedir. Bundan dolayı, devletin kamu düzeninin temini ve devamlılığı bakımından kişilerin mali gücünü oluşturan veya bu gücün oluşumuna sebep olan her türlü faaliyetleri denetleyebilmesi için vergi konusu olsun veya olmasın her türlü ekonomik faaliyetin kayıt altına alınmasını sağlaması gerekir. Böylelikle mükelleflerin olası muhasebe hile yöntemlerinin önüne geçilebilmesi ve denetiminin yapılabilmesi mümkün olabilir (Karakoç, 2010: 5).

Mükelleflerin, hizmet ihtiyaçlarını oluşturan eğitim, sağlık, konut ve temel gıda gibi tüm zorunlu harcamalarını belgelendirmeleri halinde, vergi matrahlarından düşebilmelerinin sağlanamaması ve belge sisteminin yaygınlaştırılmaması, kayıt dışına çıkışları özendirilmektedir (Koç ve Dağlı, 2007: 43).

1.2.1.5. Peçeleme sözleşmelerinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Kanuna karşı hilenin, vergi hukuku alanındaki yansıması, literatürde, peçeleme sözleşmesi olarak isimlendirilmektedir. Bu noktada var olan sözleşmelerin, peçeleme sözleşmesi niteliğine sahip olup olmadığı belirlenebilmesi için sözleşmelerin altındaki gerçek iradelerin de ortaya çıkartılabilmesi önem taşımaktadır. Bunun için ise, öncelikli olarak peçeleme sözleşmesinin niteliğinin belirlenmesi ve ortaya konması gereklidir (Akman, 2008: 29).

Vergi mükellefleri ve sorumluları, özel hukuk sözleşmelerinin kuruluş şekillerinin arkasına saklanarak ve bilinçli bir biçimde kötüye kullanarak, vergi avantajı elde etmeyi hedefliyorlarsa, bu amaca hizmet eden sözleşmelere peçeleme sözleşmesi denilir (Öncel vd. 2018: 49). Burada var olan, vergilendirmeyi ilgilendiren ve gerektiren bir gerçek işlemin gizlenmesini, örtülmesini hedefleyen kasıtlı bir irade söz konusu olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, peçeleme sözleşmelerinde aynen muvazaalı işlemlerde olduğu gibi biri görünürde diğeri ise gerçekte olmak üzere iki işlem mevcuttur.

Peçeleme sözleşmeleri, özel hukuk dalı olan borçlar hukuku kapsamındaki muvazaa kavramına birçok yönden benzerlik göstermektedir. Peçeleme sözleşmeleri ile görünürde var ve geçerli olan hukuki işlem aracılığıyla, vergi kuralları etkisiz kılınmakta; iktisadi amaç veya kazanç, özel hukuk işlemlerinin arkasına gizlenerek, görünmez kılınmaya çalışılmaktadır. Bu şekilde, iktisadi menfaat, bir özel hukuk işlemi biçiminden

faydalanmayla birlikte vergilendirme alanının dışında gösterilmeye çalışılmakta, sonuç olarak da hazinenin vergi kaybı ortaya çıkmaktadır (Başaran, 2014: 29).

Peçeleme sözleşmelerinin diğer bir yönü, fiilen yapılan görünürdeki işlemlerin, gerçekten o işlemi yapan birey veya bireylerin niyet ve maksatlarının dışı vurumu biçiminde meydana gelmesidir. Her sözleşme, vergi hukuku açısından aykırılık teşkil etmediğinden, sözleşmenin peçeli olup olmadığının tespiti için ilgili koşulların varlığına bakılmalıdır. Bu koşullar, peçeleme ile illiyet bağına sahip gerçekleşme koşullarıdır. Bunlar aşağıdaki başlıklar altında değerlendirilebilir (Başaran, 2014: 29):

- Mükellef veya vergi sorumlusu, vergiyi doğuran bir işlem gerçekleştirirken özel hukuk kurallarına uygun biçimde hareket etmiş olmalıdır.
- Söz konusu hareket tarzı iyi niyet barındırmadan, tamamen vergi kanunlarını aşmak veya vergi kaçırmak amacını taşımaktadır.
- Ekonomik işlem ve sözleşme, görünüşe göre değil; gerçek ekonomik duruma göre değerlendirilmeli ve nihayetinde buna göre vergilendirilmelidir.

Genellikle “para faizsiz-ev kirasız” sözleşmeleri ile bilinen peçeleme uygulamalarına son dönemlerde çok farklı biçimlerde rastlanılmaktadır. Örneğin; A kişisi B kişisinden aldığı 5.000 TL borcu, faiz gibi herhangi bir masrafa katlanmadan karşılamak istemektedir. Borçlu A, kredi kartı ile satış yaptığı için pos cihazına sahip C kişisine giderek 5.000 TL nakit paraya ihtiyacı olduğunu ifade etmiştir. Buna istinaden C kişisi; herhangi bir mal veya hizmet satışı yapıyormuş gibi A kişisine ait kredi kartından pos cihazı ile 5.000 TL çekerek sözde satış işlemi gerçekleştirmiş ve A kişisine 300 TL kesinti yaparak olarak 4.700 TL nakit para vermiştir. Sonuç olarak A kişisi 5.000 TL’lik bir satış vesikası düzenlemiştir (Özer, 2015: 54). Bahsi geçen durumda, taraflar, sözleşmeleri olağandışı biçimde kullanarak karşılıklı menfaat temin etme ve elde edilen geliri gizleyerek vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini önleme amacını gütmektedirler. Bu ilişkide ve yapılan işlemde süreklilik mevcutsa, ekonomik yaklaşım gereği, peçeleme olduğu kanısına varılarak, vergi kaçakçılığı hükümleriyle birlikte 5.000 TL’nin tamamı üzerinden vergilendirme yapılmalıdır (Yılmaz, 2013: 1766).

1.2.1.6. Vergi ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Her ülkenin vergi mevzuatında, vergi suçlarını tanımlayan ve buna mukabil cezalandıran çeşitli hükümlerin yer aldığını söylenebilir. Devletlerin iktisadi ve mali durumu ve uyguladığı politikalar ne olursa olsun, mükellefler, vergi kaçırılmaya yönelik tutum ve davranışlarda bulunabilirler. Çünkü devlet, kişi ve kurumların kazanç ve iratlarının bir kısmını vergi olarak almak istediğinde, mükellefler, ya devletin almak istediği iktisadi değerin kendisine ait olduğunu ya da devlete ödedikleri vergilere karşılık devletten herhangi bir fayda temin edemediklerini düşünerek ve ileri sürerek vergi kaçırılmaya çalışabilirler. Vergi kanunlarının hükümlerini ihlal eden mükellefler veya sorumlular, vergi suçu işlemiş olurlar (Aksoy, 1991: 80).

Kanunilik prensibi çerçevesinde, kanunlarla salınan vergilerin tam olarak toplanabilmesinde etkili araçlardan biri de vergi cezalarıdır. Ancak, suç teşkil eden hukuka aykırı fiillerin ve bunlara uygulanacak olan cezaların belirli, kesin, açık olması ve hukuka uygun şekilde tatbik edilmesi ve bunların sonucunda adaletsizliğe sebebiyet vermemesi gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi suçlarının ve söz konusu suçlara uygulanacak cezaların kapsamının ve sınırlarının, kanunlarla çok iyi tespit edilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda, vergi kaçırmanın kişisel bir eylem olmakla birlikte, topluma karşı işlenmiş bir suç sıfatına sahip olduğu göz önünde tutulmalıdır (Aydemir, 1995: 38-39).

Ceza hukuku çerçevesinde, hukuka aykırı fiillerin, suçu meydana getirme niteliğine ve ağırlığına göre farklı cezaları uygulanabilmektedir. Fakat hukuka aykırı fiillerin, hangi suç kapsamında değerlendirildiğinin ve söz konusu hukuka aykırılığa karşılık gelen cezaların, kanunda anlaşılır ve herhangi bir tereddüde yol açmayacak biçimde belirtilmesi oldukça önemlidir. Vergi kaçakçılığı suçunu ortaya çıkaran fiillerden, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinde, bilinçli olarak kullanım prensibinin, göz ardı edilmesi durumu mükellefleri tedirgin edebilmektedir. Bunu sonucunda da mükellefler vergi kaçakçılığına yeltenirken, açık vermeyecek şekilde davranarak vergi dışında kalabilmektedir. Başka bir deyişle, vergi suç ve ceza hükümlerindeki belirsizlik hali mükellefleri endişelendirebilmekte, bu endişe hali de mükelleflerin vergi sistemi dışında kalma sonucunu doğuran davranışlarda bulunmaları yönünde bir tercih yapmalarına neden olabilmektedir. Dolayısıyla da vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkması muhtemel olabilmektedir (Karakoç, 2010: 8).

Genel olarak ceza hükümlerinin temel amacı, kanunda suç olarak tarifi yapılan fiilleri yapanların cezalandırılması değil, bu suçların işlenmesinin, işlenmişse de tekrar edilmesinin önlenmesi ve caydırılmasıdır. Bu bağlamda vergi cezalarının etkinliği mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında, doğru ve tam bir biçimde yerine getirmelerinde büyük bir öneme sahiptir (Kılıç, 2010: 17). Mükelleflerin, vergi ceza hukuku sisteminin ve özellikle de kamu vicdanının vergi kaçakçılığı eylemini olağan ve çok önemli olmayan bir suç olarak algılaması, iktisadi faaliyetle uğraşanların kazançlarını kayıt dışına aktarmalarına yol açabilir (Aydemir, 1995: 38).

Kayıt dışı ekonominin, ekonomi üzerindeki boyutu dikkate alındığında, vergi cezalarının hürriyeti bağlayıcı cezalarla pekiştirilmesi ve uygulanması, ortaya çıkarabileceği sorunlarla birlikte, ekonomik suçların, ekonomik cezaları olması kuralının dışına çıkılması gibi gözükse (Karakoç, 2010: 9) de kayıt dışılığın sonuçlarından tüm toplumun etkilendiği gerçeği göz ardı edilmemelidir.

Kanunlara dayanılarak çıkarılan vergilerin tahsilinde etkili araçlardan olan cezaların, rasyonel ve etkin bir şekilde uygulanmaması yüzünden, adaletsizliklerin ortaya çıktığı ileri sürülmektedir. Bu nedenle, vergi cezalarının kuşku uyandırmayacak biçimde tanımlanması ve uygulanması önem taşımaktadır. Belirsizliğin ve yoruma açık bir durumun varlığı halinde uygulamada hem güçlükler hem de farklılıklar söz konusu olabilir. Vergi cezaları, yargı organlarının dahi yoruma girmesini gerektirmeyecek belirlilikte ve netlikte olmalıdır (Akmaz ve Akyol, 2007: 34).

Vergi denetimleri sonucu ortaya çıkan matrah ve matrah farkları ile bunlara uygulanan gecikme faizlerinin, uzlaşma, cezalarda indirim gibi müesseselerle, vergi alacağının tahsilinde kolaylık sağlanması amacı ile indirime tabi tutulması, hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasında cezaların ertelenmesi ve para cezasına çevrilmesi, vergi kayıplarını arttıran nedenlerden biri olarak görülebilir (Yurtsever, 2010: 123). Vergi suçlarına uygulanan cezaların, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltıcı özelliğinin bulunmasının yanı sıra vergi mükelleflerinin kayıt dışına kaymalarını önleyici bir şekilde tatbik edilmesi hususu, vergi ceza sisteminden beklenen bir sonucu temsil etmektedir.

Vergi sisteminin başarısı, vergi kanunlarının, ekonomik gerekçeleri dikkate alan, güncel sosyal ve ekonomik gelişmelerle bağını koparmayan adil, hukuksal ve uygulanabilir

olmaları ve uyulmaması halinde, yaptırımının dengeli ve caydırıcı olmasıyla doğrudan bağlantılıdır.

Gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri incelendiğinde, vergi suçlarına karşılık gelen yaptırımların oldukça ağır olduğu görülmektedir. Ancak, bu durum Türk vergi sistemi açısından değerlendirildiğinde, cezaların caydırıcı nitelikte olmadığı ve suçu önleyici fonksiyonunu pek yerine getiremediği söylenebilir. Özellikle Türk vergi sisteminde yer alan cezalarda indirim müesseseleri, vergi cezalarının etkinliğini azaltabilmekte ve vergi suçunun tekrarlanma olasılığını arttırabilmektedir. Bu yüzden, vergi ceza sisteminin yeniden düzenlenerek, etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin işlemlerini kayıt içine almalarını teşvik eder nitelikte olması sağlanmalıdır (Kılıç, 2010: 17).

1.2.1.7. Vergi ile ilgili af kanunları çıkarılmasından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Af uygulaması, tahakkuk eden vergi cezalarının tahsilini kısmen veya tamamen ortadan kaldırmaktadır. Anayasa'da ve VUK'da, vergi aflarına ilişkin herhangi bir hukuki düzenleme olmamasına rağmen, zaman zaman bir hükümet politikası olarak çıkartılan kanuni düzenlemelerle, uygulanabildiği görülmektedir. Vergi cezalarının yanı sıra, vergi aslının bir kısmı da af kapsamında değerlendirilebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 4).

Vergilendirmeye ilişkin olarak, sıklıkla af uygulamasına başvurulması durumunda, vergi bilinci ve ahlâkının zarar görmesine yol açılabilmektedir. Zamanında vergisini ödeyenlerin, sisteme duydukları güvenin sarsılmasına sebep olan af uygulamaları, en büyük tahribatı, vergi adaleti üzerinde oluşturmaktadır. Vergisini düzenli ve dürüstçe ödeyen mükelleflerin aleyhine, piyasada haksız rekabete yol açarak, kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmektedir (Karakoç, 2010: 10). Yine mükelleflerin, geleceğe ilişkin af beklentisinin oluşmasına bağlı, fırsat maliyeti güdüsüyle hareket etmelerini sağlayarak, vergilerini tam ve zamanında ödememeleri ve devamlı erteleme eğiliminde olmaları gibi kronik bir sorunu ortaya çıkartabilir.

Vergi affı uygulamaları, vergi mükellefleri arasında adaletsizliğe neden olmaktadır. Çünkü vergi affı, vergi ödevini eksiksiz yerine getiren mükellefleri cezalandırırken getirmeyenleri ise aksine ödüllendirmektedir (Çiçek, 2006: 68-69). Vergi affının başarılı olabilmesi için, bir kereye özgü bir uygulama olması gerekmektedir. Af uygulamasına, bir

kuşakta yalnızca bir kere başvurulması, bu konuda somut bir ölçü olmakla birlikte, affın da temel niteliğini ifade eder (Kılıç, 2010: 12). Politik çıkarlar uğruna çıkarılan, tekrarlanan ve bir alışkanlığa dönüşen vergi affı uygulamaları, mükellefin, vergi kanunlarına olan güvenini sarsabilmekte ve özellikle vergisini zamanında ödeyen mükellefleri vergisini ödememeye veya geciktirmeye teşvik edebilmektedir. Vergi aflarının tekrarı halinde, vergilendirmeden beklenen faydalar sağlanamamaktadır. Diğer taraftan, verginin sürekli ve en önemli kamu gelir kaynağı olması işlevi zarar görebilmektedir. Aynı zamanda, vergi affından yararlanmak suretiyle, vergiyi ödemeyen mükelleflerin, bu süreçte kaçırdığı vergi tutarının da herhangi bir önemi kalmamış olur (Saygılıoğlu, 1990: 14).

Mükellefleri tarafından, zamanında ödenmeyen veya eksik ödenen, vergi aslı ve buna bağlı faiz, gecikme zammı gibi feri nitelikteki alacakların, geriye dönük olarak af kapsamına alınması suretiyle, kanuni olarak vergi ödeme zorunluluğu ortadan kaldırılmış olmaktadır. Mali af düzenlemelerinin sosyal, ekonomik, mali ve idari açılardan olumlu ve olumsuz etkileri mevcuttur. Bu nedenle af düzenlemelerinin, tüm hususlarıyla ayrıntılı bir biçimde değerlendirilerek düzenlenmesi ve uygulanması gerekir (Yurtsever, 2010: 123).

Netice itibariyle Türkiye’de vergi aflarının devamlı surette tekrarlanması veya son dönemlerde yapılandırma adı altında kısmen işletilmesi sebebiyle, mükelleflerde ileride çıkacak bir af veya mali yapılandırma kanunu ile vergi cezaları ve hatta vergi aslının, belli bir bölümünden kurtulma umudu oluşturmaktadır. Söz konusu bu beklenti de enflasyonist koşullar içinde mükellefleri vergi ödemekten kaçınmaya itebilmektedir (Akmaz ve Akyol, 2007: 36).

1.2.2. Ekonomik ve Mali Nedenler

Vergilendirme, tabiatı gereğiyle kişilerin ekonomik durumları üzerinden ortaya çıkan mali bir sonuç olduğundan ve kişilerin mal varlığında bir eksilmeye yol açtığından, kişiler tarafından, gelir ve servetlerini azaltan bir unsur olarak görülebilmektedir. Dolayısıyla, aşağıda sayılan birtakım ekonomik ve mali nedenlerden dolayı, vergi kayıp ve kaçaklarının yaşanması söz konusu olabilmektedir.

1.2.2.1. Kayıt dışı ekonomiden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Ülkeler ve ekonomileri için, önemli bir yere sahip olan ve her zaman, güncelliğini koruyan bir konu olan, kayıt dışı ekonomi, kayıt dışılığın belirleyicileri ve bunların

ekonomilerdeki ağırlıkları, birçok araştırmacının ilgisini çekmekte ve birçok araştırmaya konu olmaktadır. Literatüre bakıldığında, kayıt dışı ekonominin, birçok ekonomik ve ekonomi dışı değişkenle, bağıntısının kurulduğu görülmektedir. Kayıt dışı ekonominin, vergiler ile ilişkisi incelendiğinde, vergilerin, bireylerin çalışma ve boş zaman tercihlerini etkileyebildiği ve bireyleri kayıt dışı çalışmaya özendirebildiği, ifade edilebilir. Başka bir deyişle, kayıt altında olan emeğin toplam getirisi ile söz konusu getirinin, vergilendirilmesi sonrası oluşan gelir arasındaki fark arttıkça, kayıt dışına kayma olasılığı artmaktadır (Schneider ve Enste, 2000; Schneider, Buehn ve Montenegro, 2010; Buehn ve Schneider, 2012). Fakat vergilerin, bireyleri kayıt dışına çıkmaya yönelteceği ve kayıt dışı ekonominin daha da genişlemesine neden olacağı yönündeki bu iddia, yapılan birçok ampirik çalışma neticesinde teyit edilememiştir (Johnson, Kaufmann ve Shleifer, 1997; Johnson, Kaufmann ve Zoido-Lobaton, 1998; Friedman, vd., 2000; Elgin, 2011, Elgin ve Solis-Garcia, 2015, Elgin, 2015). Söz konusu çalışmaların bu iddiayı ispatlayamamalarının sebebi, vergileri içsel bir faktör olarak ele alarak, vergiler ile kayıt dışı ekonomi arasındaki bağıntının, diğer başka faktörlerle de ilgili olduğu gerçeğini görmezden gelmiş olmalarıdır (Elgin, 2012). Örneğin Elgin ve Solis-Garcia (2015) düşük oranlı amortisman uygulamalarının, kayıtlı sektör verimliliğini düşürdüğünü ve kayıt dışına yönelme eğilimini arttırdığını ileri sürmüşlerdir. Buna ilave olarak, Elgin (2015) çalışmasında; politik istikrarın, vergiler ile kayıt dışı ekonomi arasında, negatif yönlü ilişki doğurduğunu, politik istikrarın, bireylerin vergi yükünü arttırmasına rağmen, vergi gelirlerini de arttırdığını ve kayıt dışı ekonomiyi azalttığını, ifade etmiştir.

Vergi kayıp ve kaçakçılığına sebep olan etkenler değerlendirildiğinde, kayıt dışı ekonominin varlığı sorunu önemli bir yer tutmaktadır. Kayıt dışı ekonomi; istatistikî olarak, kesin ve tam tahmini oldukça güç olan, bu yüzden de Gayri Safi Milli Hâsıla (GSMH) hesaplamalarında, hesaplamaya dâhil edilemeyen, fakat gelir doğuran, ekonomik faaliyetlerin tümünü ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, kayıt dışı ekonomi, gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler sonucu ortaya çıkan gelirin, gerçek ve tam şekilde belgelendirilmeyerek, vergi yönetiminin bilgisi dışına aktarılmasıdır. Bu uygulamanın alt belleğinde ise vergi kaçırma duygusu yatmaktadır. Dolayısıyla, bu tür faaliyetlerin neticesinde hazine, vergi kaybına uğratılmaktadır (Kıldış, 2000: 184). Kayıt dışı ekonomi kavramına vergi idaresi açısından bakıldığında, vergilendirmeye tabi olmama güdüsüyle, devletin bilgi alanı dışına taşınmış tüm ekonomik işlemler olarak tanımlanabilmektedir (Altuğ, 1994: 23).

Kayıt dışılığın en önemli nedeni ise, mükellefler nezdinde kayıt altında olmama maliyetinin, sistem dışına çıkmanın oluşturacağı maliyetten oldukça yüksek olacağı psikolojisidir (Karaca, 2009: 254). Böylelikle, mükellefler, vergi psikolojisi anlamında vergi yükünü ve baskısını üzerlerine hiç almayarak, bu psikolojiden tamamen kurtulmayı amaçlamaktadırlar.

Kayıt dışı ekonomi denildiğinde, belgesiz mal ve hizmet alışverişinin yanı sıra, kayıt dışı istihdamın varlığı da anlaşılmaktadır. Kayıt dışı istihdam ise, kişilerin kazanç sağladıkları halde, çalışma durumlarının, ilgili kurum ve kuruluşlara beyan edilmemesi durumu olmamakta, aynı zamanda çalıştırılan kişilerin çalışmalarına dair, gün ve kazançlarının ilgili yerlere eksik bildirilmesi durumunu da kapsamaktadır. Her ne şekilde olursa olsun, kayıt dışılık durumunda hazinenin vergi kaybı meydana gelmektedir (Yereli ve Karadeniz, 2004: 1).

Kişisel, sektörel veya bölgesel olarak vergi yükünün dengesiz dağılması ve belli kişi ve alanlarda yoğunlaşması durumu, kayıt dışılığı teşvik etmektedir. Kayıt dışılığın varlığından ise, vergi alamadığı için yalnızca devlet etkilenmemekte, aynı zamanda piyasada vergi veren ile vermeyen arasında, haksız rekabet durumu oluşabilmekte ve piyasada sunulan mal ve hizmetlerin arz ve talep dengeleri ve dolayısıyla fiyat oluşumları da etkilenebilmektedir (Karaca, 2009: 209).

Adil olmayan vergi dağılımı, kayıt dışılığı özendirerek, işvereni ve çalışanı kayıt dışına sevk edebilmekte, meydana gelen gelir kaybı, sosyal güvenlik sistemi dâhil kamu finansmanını daha da zorlaştırabilmektedir. Yaşanan zorluk karşısında, idarenin ilk tepkisi ise, yaşanan vergi kayıp ve kaçaklarını telafi etmek amacıyla, mevcut vergi yüklerini arttırmak doğrultusunda gelişmekte, kayıt altında olan kişiler üzerinde vergi yükünün artması ise, kişileri kayıt dışına yönlendirebilmektedir (Karaca, 2009: 255).

Kayıt dışı ile ilgili olarak yapılan çalışmalar, hükümetin ekonomi içindeki payının ve ağırlığının çoğalmaya başladığı, 1970'li yıllardan itibaren, kayıt dışılığın yükselişte olduğunu ortaya koymuştur. Bu tarihlerden itibaren, kamusal projelerin finansmanını sağlamak amacıyla yapılan vergi artışlarının, aynı zamanda mükellefler üzerinde oluşan vergi baskısıyla birlikte, vergi kaçırma duygularının yükselmesine sebep olabildiği anlaşılmıştır (Schneider & Klingmair, 2002: 2).

Kayıt dışılık, hemen hemen her ülkede az veya çok olduğu gibi, bu sorun gelişmekte olan ülkelerde daha büyük bir yere sahiptir. Kayıt dışı ekonominin, enflasyon, gelir dağılımı, vergi yükünün dağılımı, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin yetersizliği gibi ekonomik ve mali nedenleri bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, ilgili kanunların karmaşık olması, istisna ve muafiyetlerin varlığı, vergi oranlarının yüksekliği gibi hukuki nedenleri, denetim yetersizliği gibi idari nedenleri, devlete bakış açısı, vergi ve mükellef psikolojisi gibi sosyal nedenleri, baskı gruplarının etkileri gibi siyasal nedenleri de bulunabilmektedir (Kıldış, 2000: 187).

Türkiye’de kayıt dışı ekonomi boyutunun, oldukça yüksek olduğu bilinmektedir. Türkiye’de kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin olarak, çeşitli hesaplama yöntemleri aracılığıyla yapılan çalışmalar neticesinde, yıldan yıla değişmekle birlikte, kayıt dışı ekonominin GSMH’ya oranının %2 ile %70 arasında değişiklik gösterdiği ortaya konulmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Stratejisi Eylem Planı, 2011: 7-8).

2014-2018 dönemini kapsayan, onuncu kalkınma planı çerçevesinde, ekonomide kayıt dışılığın kademeli şekilde azaltılması planlanmıştır. Bu düşünceyle, kalkınma planının önemli bir parçasını oluşturan, kayıt dışı ekonominin azaltılmasına yönelik eylem planı hazırlanmıştır. Söz konusu eylem planının, orta ve uzun vadede ekonomik istikrarı sağlayacağı, gelir dağılımı ve istihdam gibi makroekonomik hedeflerde olumlu yönde değişiklik olacağı, ekonomide verimlilik düzeyinin ve rekabet gücünün yükselerek, aynı zamanda ayrıca kamu gelirlerinin artmasına da katkı sağlanacağı vurgulanmıştır. Söz konusu eylem planıyla, onuncu kalkınma planının son yılına gelindiğinde, kayıt dışı ekonominin, GSYH’ya oranı ve tarım dışı sektörlerde kayıt dışı istihdam düzeyinin beş puan azaltılması hedeflenmektedir. Nihai hedefe varabilmek için, beş ara hedef belirlenmiştir. İlk ara hedef, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün tespit edilmesi ve ekonomi üzerindeki yansımalarının değerlendirilmesidir. Vergiye gönüllü uyumun kuvvetli bir biçimde özendirilmesi, ikinci ara hedefdir. Denetim kapasitesinin artırılması ve çeşitli çalışmalarla toplumun tüm kesimlerinde farkındalık seviyesinin yükseltilmesi ise, diğer ara hedefleri oluşturmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, 2015: 1).

Tablo 1.1. Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı ve Performans Ölçütleri

No	Gösterge Adı	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	Kayıt dışı ekonominin GSYH'ya oranı	%26,5	%26	%25	%24	%23	%21,5
2	Tarım dışı sektörlerde kayıt dışı çalışanların tarım dışı istihdama oranı	%22	%22	%20	%19	%18	%17
3	Kayıtlı faal mükellef sayısı	4,9 Milyon	5 Milyon	5,1 Milyon	5,2 Milyon	5,3 Milyon	5,4 Milyon

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı; Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Ankara 2018, s. 1. (<http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2018kayitdisi.pdf>).

Tablo 1.1'deki veriler dikkate alındığında, Kalkınma Bakanlığı tarafından 2013 yılında yayımlanan, onuncu kalkınma planında yer verilen, “Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı” ile yıllar itibariyle, kayıt dışı ekonominin düşürülmesi ve vergi uyumunun artırılması hedeflenmiştir. 2017 yılı için, ortaya çıkması tahmin edilen kayıt dışı ekonomi düzeyinin, GSYH'ya oranı %23 olarak hesaplanmış olup, söz konusu oran 2018 yılı için %21,5 olarak öngörülmüştür. Yine tarım sektörü verileri göz ardı edilerek, kayıt dışı çalışanların istihdama oranı 2017 yılı için %18 ve 2018 yılı için %17 şeklinde tahmin edilmiştir. Dolayısıyla kayıt altına giren mükellef sayısında, bir artış beklenmektedir. İlgili kalkınma planı uygulandığında, yani 2018 yılı sonu itibariyle gerçekleşme raporu yayımlandığında, öngörülerdeki isabet durumu, ortaya çıkmış olacaktır.

Kayıt dışı ekonomi, devletin gelirlerini yıpratmanın yanında, vergisini dürüstçe ödeyenler için adaletsiz sonuçların ortaya çıkmasına ve bu kişilerin kayıt dışılık eğilimlerinin artmasına da sebep olabilmektedir. Vergi yükündeki adaletsizlik, aynı zamanda gelir dağılımının adaletsizliğine yol açabilmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı Kayıt dışı Ekonomi İle Mücadele Stratejisi Eylem Planı, 2011: 38).

1.2.2.2. Vergi oranlarının yüksekliğinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Vergilendirmede, mali gücün esas alınması, mali gücü bulunan herkesin, vergi yükümlülüğüne katılmak zorunda olması, toplam vergi yükünün kişiler arasında paylaşılması ve vergilendirme uygulamalarında, eşitlik ilkesinin gözetilmesi, vergilendirmenin başarısı için temel koşullardandır. Bu açıdan, vergilendirmede adalet gereği, mali gücü aynı durumda olanlar aynı, farklı durumda olanlar ise, farklı muameleye tabi tutulmalıdır (Akkaya, 2010: 33).

Vergi mükelleflerinin, vergiye karşı tepkilerindeki, en önemli nedenlerden birini, vergilendirmenin muhatabı olduklarında, yaşadıkları psikolojik durum oluşturmaktadır. Bu psikolojik durum neticesinde oluşan davranış tarzları ise, vergi oranlarındaki artış ile doğrudan bağlantılıdır. Diğer bir ifadeyle vergi oranları yükseldikçe, mükelleflerin vergiye karşı bakış açıları ve davranış biçimleri de değişebilmektedir (Akmaz ve Akyol, 2007: 31). Vergi oranları arttıkça, mükelleflerin vergilendirmeye karşı bakış açıları, olumsuzlaşabilmektedir. Çünkü vergi oranlarındaki yükselme, mükelleflerin ödeyecekleri vergi düzeyinin ve dolayısıyla taşıdıkları vergi yükünün artması anlamına gelebilmektedir. Vergi yükünün artması ise, kişinin kullanılabilir gelir düzeyini azaltarak, tüketim ve tasarruf kararlarını olumsuz etkileyebilmektedir. Söz konusu ekonomik açığı kapatabilmek amacıyla, kişilerin daha fazla çalışma ihtiyacı ortaya çıkabilmekte ve genel anlamda mükellef psikolojisi bozulabilmektedir.

1980'li yıllarda, ABD'de gerçekleştirilen vergi indirimleri ile tasarrufları, yatırımları ve dolayısıyla üretimi çoğaltma amacı güdülmüştür. İlgili dönemde, üretim üzerindeki vergilerin düşürülmesi gerektiğini savunan, arz yönlü iktisadi akım, azaltılan vergi oranlarının piyasada mal ve hizmet arzı üzerinde pozitif etki oluşturacağını ve bunun sonucunda üretimdeki artışla birlikte, devletin daha fazla vergi gelirin e sahip olacağını savunmuştur. Arthur Laffer tarafından bir şek il vasıtasıyla ortaya konulan bu iddiada, devlet tarafından vergilerin belli bir orana kadar arttırılmasının, hazinenin vergi gelirlerini arttıracağı, fakat optimal vergi oranını ifade eden, piyasasının kabullendiği bir vergi oranı seviyesine ulaşılmasının ardından, vergi oranlarında yapılan her artışın vergi gelirleri üzerinde negatif bir etki doğuracağı ifade edilmektedir (Ferhatoğlu, 2006: 170).

Vergi oranları artmaya başladığında, ekonomik faaliyetlerin toplam hacminde bir azalma olmasa da, yüksek vergi oranlarından dolayı kayıt dışılığa geçiş meydana gelebilmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 32). Bir ekonomik sistemde vergi oranlarının yüksekliği, mükelleflerin, vergi baskısından kurtulma isteği etkileyebilmektedir. Vergi oranları yükseldiğinde mükellefler, vergi öncesi gelir seviyelerini muhafaza etmek ve mevcut ekonomik durumlarını sürdürebilmek için vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eğilimi içerisinde olabilmektedirler (Karabacak, 2010: 131-132).

Tablo 1.2. Yıllar İtibariyle Türkiye’de Uygulanan Vergiler ve Oranları

Vergi Türü	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gelir Vergisi (Asgari Ücret %)	15-20- 27-35	15-20- 27-35	15-20- 27-35	15-20- 27-35	15-20- 27-35	15-20- 27-35	15-20- 27-35
Gelir Vergisi (Diğer %)	15-20- 27-35	15-20- 27-35	15-20- 27-35	15-20- 27-35	15-20- 27-35	15-20- 27-35	15-20- 27-35
Gelir Geçici Vergi (%)	15	15	15	15	15	15	15
Kurumlar Vergisi (%)	20	20	20	20	20	20	22
Kurumlar Geçici Vergi (%)	20	20	20	20	20	20	22
Katma Değer Vergisi Oranı (%)	1-8-18	1-8-18	1-8-18	1-8-18	1-8-18	1-8-18	1-8-18

Tablo 1.2’de yıllar itibari ile Türkiye’de uygulanan ve devlete en çok kaynak sağlayan vergilerin oranları dikkate alındığında, 2012 yılından, 2018 yılına kadar herhangi bir değişiklik olmadığı anlaşılmaktadır. Yıllar itibariyle, asgari ücretten kesilen gelir vergisi stopaj oranı, tarifede yer alan en düşük oran olan %15 olarak uygulanmaktadır. Türkiye’de gelir vergisinde, artan oranlı tarife uygulanmaktadır. 2018 yılı itibariyle, ilk vergi dilimine uygulanan gelir vergisi oranı %15 ile son vergi dilimine uygulanan %35’lik gelir vergisi oranı arasında %20 oranında farklılık bulunmaktadır. Gelir vergisi tarifesinin yükseklik farkı %20 olmakta, aynı zamanda bu oran marjinal vergi oranını ifade etmektedir.

Diğer taraftan, genel tüketim vergisi olan ve hazineye en çok katkı sağlayan dolaylı vergi olan, katma değer vergisinde (KDV) mal ve hizmet türleri çerçevesinde, farklılaştırılmış oranlar uygulanmakla birlikte, yıllar itibariyle, genel oran olan %18’in değiştirilmediği dikkat çekmektedir. Kurumlar vergisi oranında da bir değişiklik olmamakla birlikte, 2018 yılı dâhil ve başlangıç olmak üzere, üç yıl süre ile %22 olarak uygulanmasına yönelik, kanuni değişiklik yapılmıştır.

Türkiye’de, dolaysız vergiler içerisinde önemli bir yere sahip olan, gelir vergisindeki artan oranlı tarife uygulamasının, düz oranlı vergi tarifesine göre, vergi adaletinin sağlanması açısından daha etkili ve uygun olduğu ileri sürülmektedir. Bunun yanında, vergi yükünün ağır olması ve vergi yükü dağılımının, ücret geliri elde edenler aleyhinde gerçekleşmesi, bu tarife yapısına yöneltilen eleştirilerdir (Özdemir, 2005: 178-179).

Vergi oranlarındaki dengesizlik, Türk vergi sisteminin belli başlı sorunlarından birisidir. Vergilendirmenin, kısa dönemli mali amacını sağlamaya yönelik, vergi oranlarının yüksek tutulması, kayıt dışılığın en önemli nedenlerinden biri olarak gösterilmektedir. Yüksek oranlı vergiler, uzun yıllardır, kayıt dışı ekonominin bir taraftan nedeni bir taraftan da sonucu olmuştur. Buna bağlı olarak, yüksek oranlı vergilendirmeden kaçınılmak için,

kayıt dışı istihdam ve kayıt dışı gelire yönelim olmakta ve vergi kayıp ve kaçacağına sebebiyet verilmektedir (Söyler, 2006: 39).

1.2.2.3. Vergi yükünün adil dağıtılamamasından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Vergi adaleti, adaletin temel prensibi olarak kabul edilen, eşitlik ilkesine uygun davranılarak sağlanabilir. Toplumun her kesiminin mutabık kaldığı ve kabul ettiği bir vergi dağılımı, verginin uygulanabilirliğini ve tahsilâtını olumlu yönde etkileyebilmektedir. Yine kamusal finansman ihtiyacının, kişilerin minimum yüke katlanmasını gerektirecek şekilde, pay edilmesi ve olabildiğince tabanın tamamına yayılması, vergi adaletinin ve vergiden beklenen etkinliğin sağlanması açısından önemli bir faktördür. Verginin adil olması için, ödeme gücü prensibine sıkı sıkıya bağlı kalınmasının yanında, kişilerin özel durumlarının da dikkate alınarak, farklılaştırılmış oran ve hesaplama tekniklerinin uygulanması, gereklilik arz etmektedir (Çataloluk, 2008: 5).

Vergilendirmede adaletin yerleşmesinde, dikkat edilmesi gereken önemli hususlardan biri, ekonomideki toplam vergi yükünün vergi mükellefleri arasında eşit olarak dağıtılması ve vergilendirmede, adaletin sağlandığı fikrine, toplumun her kesiminin inandırılabilmesidir (Çataloluk, 2008: 5). Çünkü, toplumda verginin adil dağıtıldığına ilişkin, bir inanış yoksa vergilendirmeye dair bütün kural ve prensiplere uyulsa dahi, vergilendirmeden beklenen verimin elde edilmesi mümkün olmayabilir.

Vergi oranlarının ve vergi miktarlarının düzeyi ile toplumda oluşan vergi ahlâkı ve bilinci doğrudan ilişkilidir. Diğer bir deyişle, vergi sisteminde yer alan vergilerin oranları ve miktarları arttıkça, toplumdaki vergi ahlâkı ve vergi bilinci, söz konusu artışlardan olumsuz etkilenebilmekte ve verginin adaletli olmadığı hissiyatının hâkim olmasına sebep olabilmektedir (Güner, 2008: 32). Toplumu oluşturan kişiler arasında (gerçek ve tüzel kişiler), vergi yükünün hakkaniyetli ve kişilerin, öz koşulları dikkate alınarak dağıtılması, gelirin yeniden dağılımına katkı sağlayarak, optimal bir gelir dağılımının ekonomide görülmesine imkan sağlayabilmektedir.

1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" ni düzenleyen 73. maddesinin ikinci fıkrasında; "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilerek, temel vergilendirme ilkelerinden, vergilendirmede adalet ilkesine atıf yapılmıştır. O halde vergi yükünün kişiler arasında dağılımında "mali güce göre vergilendirme"

prensibine uygun olarak davranılması, hem adil ve dengeli bir vergi dağılımına, hem de yine adil ve dengeli bir gelir dağılımının meydana gelmesine hizmet etmektedir.

Kişisel vergi yükünün artmasıyla birlikte, kişilerin kullanılabilir gelirinin eksilmesi ve üzerlerindeki vergi baskısının hissedilebilir olmasından dolayı, vergi düzeyindeki artış vergi gayretini olumsuz etkileyerek, vergi kayıp ve kaçaklarına yönelik eğilimi arttırabilir. Türkiye’de vergi mükellefleri, üzerlerindeki vergi yüklerini, başka vergi mükelleflerinin vergi yükleri ile kıyasladıklarında, vergilendirmede adaletin olmadığı düşüncesine kapılabilmektedirler (Çataloluk, 2008: 6). Bu durum, mükelleflerin vergisel ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyerek, vergi kayıp ve kaçığının doğmasına neden olabilmektedir.

1.2.2.4. Dolaylı - dolaysız vergilerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Dolaysız ve dolaylı vergiler ayırımı, vergi sistemlerinde en yaygın kullanılan sınıflandırmalardan birini oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler, doğrudan gelir ve gelirin birikiminden türeyen, servet üzerinden alınırken, dolaylı vergiler ise gelirin herhangi bir maksatla tüketilmesi üzerinden vergileri ifade etmektedir (Arıkan, 2009: 14). Dolaysız vergiler, verginin mükellefi ile verginin yüküne katlanan kişinin aynı olduğu ve doğrudan gelir ve gelirin birikimi üzerinden, belli oran ve miktarlarda alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren kişinin, yani verginin asıl mükellefinin, kendi üzerine düşen vergi yükünü, verginin yansıma özelliğini kullanarak, bir başkasına aktarabilme imkânı düşük olmaktadır. Türk vergi sisteminde, gelir üzerinden alınan vergiler; gelir vergisi ve kurumlar vergisi, servet ve servet transferi üzerinden alınan; motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisi, dolaysız vergiler kapsamında değerlendirilmektedir (Arıkan, 2009: 14).

Dolaylı vergiler ise, mal ve hizmetlerin tüketilmesi üzerinden alınan vergilerdir. Diğer bir ifadeyle, gelir veya gelirin birikimiyle oluşan servete sahip olunmasından dolayı değil, bunların harcanması üzerinden alınmaktadırlar. Vergilerin konusunu oluşturan mal veya hizmetlerden faydalanan herkes, gelir düzeyine bakılmaksızın, aynı oranda veya miktarda vergilendirilmektedir. Söz konusu vergilerde, verginin mükellefi ile vergi yükünü üstlenen kişiler, ayrı kişilerdir. Türk vergi sistemi içerisinde, en büyük hacme sahip dolaylı vergi olan KDV ile özel tüketim vergisi (ÖTV), özel iletişim vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi gibi vergiler bu türdendir.

Dolaysız vergiler, vergi adaletini ve gelir dağılımındaki adaleti sağlamada, dolaylı vergilere nazaran, daha etkindir. Çünkü, dolaysız vergiler, mali güç prensibine göre alınmakta, sübjektif niteliğe haiz olduklarından, kişilerin ödeme gücü ve kişisel durumları, vergilendirme esnasında dikkate alınmaktadır. Dolaylı vergiler ise, objektif nitelik göstermekte, kişilerin ödeme güçlerinden bağımsız olarak, ilgili mal ve hizmet tüketimini gerçekleştirmek isteyen herkesten, belli ve aynı oran ve miktarlarda tahsil edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, kişilerin mali güçleri çoğaldıkça, dolaylı verginin nispi yükü de azalmış olmaktadır. Bu etki, vergi sisteminde tersine artan oranlılık olarak tanımlanmaktadır (Arıkan, 2009: 15).

Kişilerin, mali güçlerine ulaşmak ve verginin mali amacını gerçekleştirmek üzere, gelir ve servet unsurlarının yanında harcamalar da vergilendirilmektedir. Hem uygulama kolaylığının olması, hem de mal ve hizmet fiyatlarının içine gizlenerek, toplum üzerinde bir tür mali anestezi etkisine sahip olması, gibi sebeplerle dolaylı vergilerin, vergi sistemi içerisindeki ağırlığı zaman içerisinde giderek artmıştır (Gencel, 2005: 156). Son yıllarda, dolaylı vergilerin, hem tür hem de vergi gelirleri olarak, toplam vergi gelirleri içindeki payının çok yükselmesi, düşük ve sabit gelirli kesimin, vergi yükünün, gün geçtikçe artmasına yol açabilmektedir. Bu durumun, Anayasa'nın 73/1'inde yer alan, mali güç ilkesine ters düştüğü söylenebilir (Güçlü, 2004: 12).

1980 yılında, vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payı, %63, dolaylı vergilerin %37 iken, bu oranlar 1992 yılında, %50, %50 olarak eşitlenmiştir. Ancak, 1993 yılından itibaren, dolaylı vergiler lehine bozulan bu dengede, dolaylı vergilerin payı 2000 yılında %59,1'e, 2002 yılında %66,4'e, 2005 yılında %68'e yükselmiş, 2009 yılında %64,6, 2013 yılında %69,1, 2016 yılında ise %67,2 olarak gerçekleşmiştir (Rakıcı ve Aydoğdu, 2017: 224-225). Bu durum, dikey adaleti, dolayısıyla da vergi dağılımı ve gelir dağılımını bozabilmektedir. Dolaysız vergilerdeki artışın yetersiz olması sebebiyle, vergi yükü KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilere kaymaktadır (Söyler, 2006: 37-38).

Avrupa Birliği ülkelerinde, ortalama payı %35 olan dolaylı vergilerin, ülkemizde yaklaşık iki katı fazlalıkta olması, vergi adaletinden her geçen yıl biraz daha uzaklaşıldığını göstermektedir. Bu durum vergi adaletsizliğinin yanında, yatırım ortamını olumsuz etkileyebilmekte ve uluslararası rekabette yeterli gücü bulunmayan, yerli firmaların zarar görmesine sebep olabilmektedir (Koç, 2011: 73). Diğer taraftan, dolaylı vergilerin bir vergi sisteminde ağırlığının ve payının yüksek olması, dolayısıyla gelir ve servet üzerinden alınan

vergilerin ağırlığının ve payının düşük olması, söz konusu ülke ekonomisinin gelişmekte olan bir ülke durumunda olduğunun bir göstergesi olarak görülmektedir.

Dolaylı vergilerin yüksek olmasının, başka bir olumsuz tarafı, ülkeye kaçak mal girişini arttırabilmesidir. Toplam kamu gelirleri içinde, vergilerin payı arttığı sürece kayıt dışılık artabilmekte, bunun neticesinde ortaya çıkan haksız rekabetin etkileri ise piyasanın işleyişini bozabilmektedir. Öyle ki, kayıt içi çalışarak kazancını vergilendiren ve işçisinin sosyal güvenlik primini yatıran kesimin, aynı sektörde çalışan ve bunları yapmayan rakip işletmelere karşı, rekabet edebilmesi pek kolay olmamakta ve bu kesimin, kayıt dışına çıkma eğilimlerini artabilmektedir. Kayıt dışılık, bir yandan yaygın dolaysız vergileri azaltırken, diğer yandan belirli bir kısmının dolaylı vergi olarak sistemde vergilendirilmesi, dolaylı vergilerin payını daha da arttırabilmektedir (Söyler, 2006: 38). Dolaylı vergilere yüklenilmesinin önemli nedenlerinden biri, kayıt dışılığın önlenememesi, dolaysız vergilerin toplanmasında yetersiz kalınması ve dolaysız vergilerde, vergi kayıp ve kaçığının yüksek olmasıdır. Dolaylı vergilerin denetimi ve tahsilâtı dolaysız vergilere göre daha rahat yapılabilmektedir.

1.2.2.5. Uluslararası sistemde haksız vergi rekabetinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Giderek artan küreselleşme ile birlikte özellikle çok uluslu şirketlerin faaliyetleri, dünya geneline yayılmış ve sermaye ve emek faktörleri akışkan hale gelmiştir. Bu bağlamda, iktisadi faaliyetler, en az iki ülkede gerçekleştirilmesi ile birlikte, bir mükellef ve bu mükelleften vergi almak isteyen, en az iki devlet ortaya çıkmaktadır. Devletler ise, mükelleflerin, iktisadi faaliyetlerini genellikle kendi bakış açılarından değerlendirmektedir. Devletler, mükellefleri rasyonel olarak değerlendirdiklerinden, bakış açıları da çoğu zaman birbiriyle uyumsuz olmaktadır. İki ayrı devletin, bir mükellefe ait, vergilendirmeyi gerektiren bir olayda takınacağı tutum, çifte vergilendirme riskini ortaya çıkarabilmektedir. Diğer taraftan, ülke vergi mevzuatının, sadece ülkenin kendi sınırları içerisinde uygulanabilmesi, buna karşılık mükelleflerin sınırlar arasında rahatça hareket edebilmeleri, vergi gelirlerinin korunması bakımından, vergi idarelerini zorlamaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin, mükerrer vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi riski ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlara karşı, ortak çözümler geliştirilmesi için, uluslararası işbirliği zorunlu hale gelmektedir. Ülkelerin vergi tabanı korunurken, mükelleflerin çifte vergilendirilmesini veya hiç vergilendirilmemesini önleyen adil, anlaşılabilir, etkili,

uluslararası kabul görmüş bir vergi sisteminin kurulması gereksinimi doğmaktadır. Ancak, dikkate alınması gereken önemli bir husus, her ülkenin en temel hükümlerlik haklarından biri olan, vergi koyma yetkisine saygı duyulması gereğidir (Işık, 2010: 49).

Mükelleflerin, ödedikleri vergiler neticesinde, kişisel vergi yüklerinin fazla olduğuna ve söz konusu vergi yükünün adil dağıtılmadığına inanmaları halinde, vergiyi doğuran işlemleri, daha az vergi ödeyebileceklerini ve dolayısıyla vergi yüklerini hafifletebileceklerini düşündükleri sektör, bölge veya ülkelere transfer etmeleri mümkün olabilmektedir (Yetkiner, 2001: 92). Özellikle, bazı ülkelerde ekonomik unsurları çekebilmek amacıyla, yüksek düzeylerde vergi indirimleri uygulanabilmektedir. Dahası, almaları gerekli kimi vergi gelirlerinden vazgeçebilmektedirler. Bu tarz ülkeler “vergi cennetleri” olarak kabul edilmektedir. Vergi cennetlerinin, literatürde genel kabul görmüş bir tanımını bulmak oldukça zor olmakla birlikte, bu kavram, Barron Vergi Terimleri Sözlüğü’nde “vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli şartlar altında işlemlerin yapılabilmesine olanak tanıyan kanuni yapılar” şeklinde ifade edilmektedir (Saraç, 2006: 182).

Diğer taraftan OECD, ülkelerin vergi cenneti olarak sayılabilmesi için sahip olmaları gereken özellikleri tespit etmiştir. OECD yayınladığı bir raporda, bir vergi cennetine, bu özelliği kazandıran unsurları aşağıdaki biçimde sıralamıştır (Karakurt, 2016: 321):

- Vergilendirmenin hiç olmaması ya da düşük düzeylerde olması,
- Bilgi alışverişini kısıtlayan kanuni düzenlemelerin olması,
- Şeffaflığın olmaması,
- İlgili ülkede, vergisel avantaj temin etmek amacıyla bulunulması, bu koşulları barındıran ülkeler vergi cennetidir.

Vergi cennetlerinin sebep olduğu sonuçların şekillenmesine, II. Dünya Savaşı’ndan önce İsviçre’de başlayan uygulamalar yol açmıştır. Savaşın başladığı dönemde, Rusya, Almanya, İspanya, Güney Amerika ve Balkan ülkeleri sermayelerini, savaşın meydana getirdiği politik ve sosyal problemlerin etkilerinden korumak amacıyla, İsviçre’de bulunan banka hesaplarına aktarmışlardır. Bu durum, İsviçre’nin önemli bir finans merkezi haline gelmesini sağlamıştır. Sonrasında ise, vergi cennetine dönüşen ülke ve uygulama sayısında artış yaşanmıştır (Karasu, 2010: 78). Bu dönemden sonra ise Bahama, Bermuda, Cayman

adaları gibi ülkelerde, vergi cennetine dönüşüm gerçekleşmiş ve sonrasında, vergi cenneti ülkeler mantar gibi çoğalmaya başlamıştır (Smith, 2002). Söz konusu ülkeler, genelde nüfus ve yüzölçümü bakımından kısıtlı ve ada devleti olma özelliğine sahiptirler (Işık, 2010: 46).

Vergi cennetleri, her ülkenin bağımsız bir biçimde, özgün vergi politikalarını belirleme hakkına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Asıl vergi tahsilâtına hak sahibi olan ülkeler ise, gelirlerin düşük vergili ülkelere aktarılmasından ötürü hem kişisel gelir vergisi hem de kurumlar vergisi gelirinden mahrum kalmaktadırlar (Bilici, 2004: 1). Vergi cennetleri, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi pek çok ekonomik avantaj elde etmek amacıyla değerlendirilebilmektedir (Loomer ve Maffini, 2009) ve bu tür kanun dışı uygulamaları gerçekleştirmek isteyen ve vergi yükünü üstlenmek istemeyen mükellefler bakımından, bir kalkan görevi görmektedir (Pehlivan ve Öz, 2011: 105). 1990'lı yıllarda, ABD menşeli tütün şirketleri olan Philip Morris ve RJ Reynolds vergi avantajından yararlanabilmek ve haksız rekabet elde edebilmek amacıyla idari merkezlerini İsviçre'ye transfer etmişlerdir (Gurtner, 2010). Bu alanlar, vergi zihniyeti oluşmamış kişiler tarafından sığınılan bir liman konumuna gelmişlerdir.

Bankalar, kanun dışı yapılar ve çokuluslu firmalar, vergi yüklerinden kurtulabilmek için, genelde vergi cennetlerine yönelebilmektedirler (Diaz-Berrio, 2011: 7). Vergi cennetleri, bir yandan vergiden kaçınma aracı olarak kullanılmakta, diğer yandan vergi idaresinin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir (Aydın, 2003: 38). Diğer bir ifadeyle, vergi cennetleri, devlet hazinesini zarara uğratmakla birlikte, ülkenin toplam vergi kapasitesini de aşındırmaktadır.

Vergi cennetleri, aynı zamanda zararlı vergi rekabetine neden olarak, çokuluslu işletmelere uluslararası düzeyde, vergiden kaçınma imkânı sunarak, ülke piyasasındaki rakiplerine ve küçük ve orta boy işletmelere karşı, adil olmayan rekabetçi bir üstünlük sağlamaktadır. Zararlı vergi rekabeti, yabancı yatırımların ve yatırımcıların, vergi cenneti olan ülkelere kaçması ihtimalini ortaya çıkarmakta, bu finansal tehdit durumu ise, ülkelerin yabancı yatırımcılara uyguladıkları kurumlar vergisi oranlarını, sürekli olarak düşürmeye zorlamaktadır (Arslan, 2011: 44-45). Diğer taraftan, dünyada vergi cennetleri dışında, ülkelerin egemenlik alanları içerisinde, hukuki niteliği mevcut olan ve böylelikle kurulan, serbest bölgelerde bulunan şirketlere, uzun dönemli vergi avantajları sunan pek çok ülke de bulunmaktadır. Bu oluşumlar, kanunlar dâhilinde hareket ederek vergi avantajları elde

etmekte ve bulunduğu ülkenin ihracatına, istihdamına, büyümesine yardımcı olmak gibi makroekonomik görevleri üstlenmektedirler (Türk, 2010: 74).

Son 30 yılda birçok ülke, dış yatırımlar ile sermaye hareketleri üzerindeki kontrolleri kaldırmıştır. Bu süreçte, sermaye sahipleri, çok geniş bir hareket alanı elde etmiş, vergi idareleri ise, hukuki yetkilerinin, onları sınırlandırdığı alanda sıkışıp kalmışlardır. Bu dengesizlik, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri, küresel bir sorunla karşı karşıya bırakmıştır (Türk, 2010: 94). Vergi cennetleri ile mücadele, iç hukuktaki düzenlemeler ve uluslararası işbirliği sağlamak suretiyle yapılabilmektedir. İç hukuktaki başlıca önlemler, kontrol edilen yabancı kurum kazancı (controlled foreign company) ve transfer fiyatlandırması marifetiyle örtülü kazanç dağıtımının önüne geçilmesi, yönündeki düzenlemelerdir (Işık, 2010: 46).

Vergi kaçakçılığı suçu, sadece hazinenin vergi kaybı yaşamasına sebep olmayarak, aynı zamanda sermaye hareketlerinin rekabet ortamının bozulmasına da sebebiyet verebilmektedir. Vergi kaçakçılığı, yalnızca bir ülkenin değil, dünya üzerindeki bütün ülkelerin karşı karşıya kaldığı bir durumdur. Bu bağlamda, bütün ülkeler, gerek kendi sistemleri içerisinde, gerekse uluslararası sistemde çeşitli mücadele yöntemleri kullanabilmektedirler.

Türkiye’de, kayıt dışılığın yüksek olmasına ve vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelerdeki, Türk işadamlarının yatırımlarına bakıldığında, ülkemizin vergi cennetlerinden zarar gördüğü söylenebilir (Bilici, 2004: 3). Türk ekonomisi, 1980 yılından itibaren, dışa açık bir ekonomiye doğru geçişi ile birlikte, küresel düzeydeki haksız vergi rekabetinden olumsuz etkilenmiştir. Varlıklı birçok kişinin, servetlerinin önemli ölçüde, Avrupa ülkelerinde olduğuna dair haberler, basın yayın organlarında yer almıştır. Bunlara karşı ciddi bir önlem alınmamıştır. Ancak, son yıllarda, vergi cennetlerine karşı bazı müesseseler, iç hukuka kazandırılabilmiştir (Işık, 2010: 55).

Vergi cennetleri ile ilişkili olmakla birlikte, bir başka ekonomik ve vergilendirme sorunu, transfer fiyatlandırması ve bu yolla gerçekleştirilen örtülü kazanç dağıtımıdır (Pehlivan ve Gökbunar, 2010: 100). Bu ilişkide, yurtiçindeki bir şirket, yurtdışında bulunan bağlantılı ve ilintili firmalarla, piyasa koşullarında oluşan fiyatlamanın dışında bir fiyatlama ile mal ve hizmet ticareti yapmaktadır. Transfer fiyatlandırması başka bir ifadeyle, birbiriyle

ilişkili firmaların aralarında gerçekleştirdikleri mal ve hizmet alışverişinde ve benzeri diğer ticari işlemlerinde, geçerli kıldıkları fiyatlar olarak tanımlanabilir (Anbar, 2008: 145).

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 13. maddesine göre, “kurumlar, ilişkili kişilerle, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla, örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir”. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması ve bu yolla örtülü kazanç dağıtımı gerek ulusal, gerekse de uluslararası vergilendirme etkinliği açısından, sakıncalı ve istenmeyen bir işlem olarak görülmektedir (Yılmaz, 2013: 1766). Yapılan incelemeler ve tespitler neticesinde, bir tür peçeleme yöntemi olarak kabul edilen transfer fiyatlandırmasının, kesin olarak saptanması durumunda, kazanç kısmen veya tamamen örtülü olarak dağıtılmış ise suç unsuru olarak kabul edilmekte ve vergi kayıp ve kaçığına yol açtığı için ilave tarhiyat yapılmaktadır (Tuncer, 1999: 27).

1.2.2.6. Muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin yetersizliğinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçıkları

Mükelleflerle, vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören, serbest muhasebeci ve mali müşavirler (SMMM) ile yeminli mali müşavirler (YMM), 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 kullanımının tespiti konusunda önemli rol oynarlar (Kıldış, 2000: 8). Vergi kaçakçılığını oluşturan fiiller, çoğunlukla, işletmelerde muhasebe ortamında, gerek belgelerin temini aşamasında, gerekse kayıt düzeninin sağlanması aşamasında gerçekleştirilebilmektedir. Bu yüzden, meslek mensuplarının, mesleklerini icra ederken, beklenen mesleki dikkat ve özeni yerine getirmeleri, hem kanuni, hem de ahlâki olarak vazifeleridir. Vergi kayıp ve kaçıklarının, mali müşavirlerin gerçekleştirdikleri muhasebe uygulamalarından kaynaklanan nedenlerinin başında; muhasebe kayıt hataları ve hileleri gelmektedir (Güçlü, 2008: 74-75).

Muhasebe hilelerine başvurma nedenlerinin başında, vergi kaçırma isteği ve gayreti gelmektedir. Bu maksatla, pek çok kanun dışı yol ve yöntem denenebilmektedir. Bunlardan

en önemlileri ve çokça kullanılanları; satış ve alış işlemleri üzerinden yapılan hilelerdir. Bu kapsamda; peçeli satış, fatura usulsüzlükleri, kurulmamış firmalara satışlar, zararına satışlar, kayıt dışı alışlar, yüksek bedelle alışlar, örnek olarak gösterilebilir (Alptürk, 2008: 3). İşletme giderlerinin fazla gösterilmesi durumu da karşılaşılan muhasebe hileleri arasında yer almaktadır. Bu yöntemle, malın satış maliyeti artırılarak, satış bedeli ile satış maliyeti arasındaki farkı ifade eden, gayri safi kazanç düşürülmüş olur. Kanunen kabul edilmeyen gider sayılan, özel giderlerin işletmeye aktarılması ve değerlendirme vasıtasıyla, vergi matrahının azaltılmaya çalışılması da bu kapsamda değerlendirilebilir (Alptürk, 2008: 3). Muhasebe kayıt hataları, finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan, matematiksel yanlışlıklar ya da muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yaşanan sıkıntılar sonucu gerçek verilerin yanlış bildirim şeklinde görülebilmektedir (Glasser, 1990: 255). Muhasebe hataları, genelde ilgili mevzuata uygunsuzluk, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına uygun olmayan fakat taksirli hareket ve eylemlerdir.

1.2.3. İdari Nedenler

Vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan ve hazinenin vergi kaybına yol açan nedenler arasında, idari nedenler, önemli bir yer tutmaktadır. Vergi kayıp ve kaçığına neden olabilen idari faktörleri; idari örgütlenme yapısından ve denetim mekanizmasından kaynaklanan nedenler şeklinde, iki gruba ayırmak mümkündür.

1.2.3.1. Vergi idaresinin örgütlenme yapısından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçıkları

Vergilemeden beklenen etkinliğin sağlanabilmesi için, kanunların gerekli özen ve titizlikle hazırlanması gerekliliğinin yanı sıra, kanunların gereği gibi uygulanması zorunluluğu da oldukça önemlidir (Yurtsever, 2010: 124). Vergi kanunlarını etkin ve adil biçimde uygulayabilecek, vergi idari yapısının olmaması durumunda, mükellefin tepkisi ortaya çıkabilmekte, oluşan tepki sonucu, vergi kayıp ve kaçık düzeyi artabilmektedir (Akmaz ve Akyol, 2007: 124).

Vergi kanunları veri iken, vergilendirmede optimal hasılayı sağlayabilen idare, etkin bir vergi idaresi olarak ifade edilebilir. Türk vergi sistemi üzerinde yoğunlaşan, araştırma ve çalışmalarda elde edilen fikir ise, Türk vergi idaresinin henüz beklenen yapılanmayı ve performansı ortaya koyamadığı yönündedir (Kılıç, 2010: 15). Vergi idaresinin örgütlenişinin fonksiyonel olmayışı, vergi memurlarının sayıca ve eğitim ve pratik düzeyi anlamında yetersiz oluşu, vergi mükelleflerinde vergi zihniyetinin henüz oturmamış olması ve

bağımsız denetim kuruluşlarının tam anlamıyla örgütlenememesi ve etkinlik düzeylerinin zayıf kalması, önemli kısıtlayıcı unsurlardır (Gerçek, 2004: 36). Aynı zamanda, idarenin iş yükü, vergi kaçakçılığının boyutunun genişlemesi, idare üzerinde meydana gelen siyasal ve sosyal baskılar, idarenin vergi kaçakçılığıyla etkin bir biçimde mücadelesini zorlaştıran unsurlar olarak sayılabilir (Karabacak, 2010: 136).

1.2.3.2. İdarenin vergi denetimi mekanizmasından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Vergi kayıp ve kaçığının, önlenmesinde etkin araçlardan biri, verginin usulüne ve kanunlarına uyulup uyulmadığının denetlenmesidir. Denetim, mükellefler nezdinde, vergilendirmeye esas teşkil eden işlemler sürerken yapılabileceği gibi, geçmiş dönemlere ilişkin olarak da gerçekleştirilebilir. Denetim kurumunun temel görevi, mükellefleri kanunlara uygun biçimde tutum ve davranışta bulunmaya sevk etmektir. Denetim, kanuna aykırılığın oluşmasını engelleyici yönüyle, mükellefler üzerinde caydırıcı işleve sahiptir. Denetimin; mükelleflerde ve toplumda vergi zihniyetinin oluşması ve vergilendirmede, adalet yaklaşımının benimsenmesi gibi diğer amaçları da bulunmaktadır. Mükelleflerin, denetime tabi olabilecekleri bilincine sahip olmaları, kanunlara göre hareket etme eğilimlerini yükseltebilmektedir. Böylelikle, mükellefleri, vergi kayıp ve kaçaklarına neden olabilecek eylemlerden kaçınmaya yönlendirebilmekte ve kayıt dışına kaymaya yönelik girişimlerini azaltabilmektedir (Koç, 2011: 80).

Vergi kanunlarında, cezai hükümlerin varlığına rağmen, mükellefler vergi yüklerini hafifletebilmek veya tamamen bu yükten kurtulabilmek için, vergi kaçırma yolunu seçebilmektedirler. Vergi kanunlarına muhalefet yani uymama sonucu müeyyidelere maruz kalma ile vergi yüküne katlanma arasındaki seçim, farklı değişkenlere bağlıdır. Mükelleflerin vergi denetimi geçirme ihtimali, beyan dışı bırakılan gelir sebebiyle ödenecek vergi cezası gibi risk faktörleri, mükelleflerin vergi kaçırma yolunu tercih ederek, risk alma eğilimini etkileyebilmektedir. Etkin vergi denetimi, tüm bu değişkenler yoluyla mükelleflerin, vergi kaçırma eğilimini önleyebilmektedir. Etkin vergi denetimi, bu fonksiyonunun yanı sıra bütçeye gelir sağlama, gelir dağılımındaki adaletin sağlanması ve vergi kanunlarının uygun şekilde yürütülmesine katkı sağlayabilmektedir (Saraçoğlu, vd., 2008: 8). Mükelleflerin, vergiyi doğuran olaya neden olan işlemleri olduğu halde, mükellef kaydının olmaması sorunu, büyük ölçüde vergi idaresinin denetimi ve idaresindeki eksikliklerinden doğabilmektedir. Çünkü, kanunlarla öngörülen, birtakım istisna ve

muafiyetlerin dışında, elde edilen her türlü kazanç ve iradın vergilendirilmesi bir zorunluluktur (Koç, 2011: 81).

Türkiye’de gelir idaresinin birtakım sorunlarının olduğu bilinmektedir. Fakat bu sorunların çözümüne yönelik çalışmalar, daha çok üst yapılanma ile ilgili yapılmaktadır. Gelir idaresinin, organizasyon şemasının altında yer alan, vergi dairelerinin mükellefle olan ilişkilerinin, belli bir sistematik düzene oturtulması, vergi dairelerinin iş yükünü azaltmaya yönelik reformların öncelikli olarak gerçekleştirilmesi ve yapılanmaya alt kademelerden başlanması oldukça önemlidir (Koç, 2011: 82).

Denetim yetersiz olduğunda, vergi ödeme bilinci zayıf olan pek çok mükellef, vergi ödemek yerine, vergi kaçırma yoluna giderek, risk üstlenmeyi tercih edebilmektedir. Genellikle, vergi incelemeleri, kayıtlı mükellefler üzerinde yapılmakta, kayıtlı olmayan mükellefler ise, kayıt dışı kalmaya devam edebilmektedirler (Yurtsever, 2010: 124). Türk vergi idaresinin, çağdaşlaşma sürecine ayak uyduramaması, küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan e-ticaret gibi uygulamalara yönelik, henüz tam bir hazırlığının olmayışı, üst birimlerden alt birimlere kadar, koordinasyon ve birim içi planlama ve motivasyon eksikliği, sayıca yetersiz fakat iş yoğunluğu fazla olan denetim elemanları, vergi erozyonunu tetikleyebilmektedir (Demir ve Turgay, 2004: 15).

1.2.4. Siyasi ve Sosyal Nedenler

Verginin, bir siyasi politika aracı olarak kullanılabilmesi ve vergi ahlâkı ile bilincinin tam anlamıyla yerleşmemiş olması, vergi kayıp ve kaçığının oluşmasında etkili olan nedenlerinden kabul edilir. Aynı zamanda, aşırı vergi yükünün, mükellefler açısından boş zamanı ucuzlatarak, üretmekten vazgeçmelerine neden olabilmesi, vergi kapasitesinin yıpranmasına ve aşınmasına sebebiyet verebilmektedir.

1.2.4.1. Siyasi değişimlerin gerçekleşmesinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Değişik kaynaklardan elde edilen vergiler, mali ve ekonomik etkilerinin yanında siyasi özelliğe de sahiptirler. Vergilendirme yetkisi, TBMM’ye ait olmakla birlikte, vergi politikaları bir hükümet politikası şeklinde, siyasal karar alma mekanizması kapsamında değerlendirilir. Özellikle, istikrarın zayıf ve kırılgan olabildiği, gelişmekte olan ülkelerde, vergi politikasının oluşumunda ve uygulanmasında, siyaset kurumunun etkisi

olabilmektedir. Vergi politikalarının etkin oluşturulma çabaları üzerinde, kaynak yetersizliğinin önemli bir baskısı söz konusu olabilmektedir (Demircan, 2004: 22).

Vergi mükelleflerinin, vergi kayıp ve kaçaklarını oluşturan, tutum ve davranışlarını yönlendirebilen bir diğer husus siyasi yapı ve iktidarlardır. Hükümetle, belli dönemlerde baskı gruplarının işbirliği içerisine girmesi, baskı gruplarının oy karşılığı kamusal taleplerinin karşılanması sonucunu doğurabilmektedir. Bu durumun bir sonucu olarak, vergi harcamalarında ve belli toplum kesimlerinin vergi yüklerinde bir artış yaşanabilmektedir. Bunun dışında, siyasal partilerin, ülkelerde seçim dönemlerinde, birtakım seçim paketleri dâhilinde, seçmenlere yönelik, vergi avantajları sağlayan uygulamaları yürürlüğe koymaları veya vaat etmeleri vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir (Demircan, 2004: 23).

Kişilerin, kendilerini korumalarının ve kamusal tercih kapsamında fikirlerini beyan edebilmelerinin, demokratik sistemdeki en önemli unsuru, seçimlerdir. Seçmenler, kararlarını, siyasi partiler aracılığıyla ortaya koymakta; siyasi partiler ise, seçmenlerin tercihleri doğrultusunda, iktidara gelirse iktidarda, gelmezler ise muhalefette, bu tercihler doğrultusunda hareket edebilmektedirler. Siyasi partiler, seçmen tercihlerine yönelik olarak hareket edeceklerini vaat ederek, seçmenlerden oy istemektedirler (Gökçe, 2013: 70). Her gelen iktidar, seçmenlerini memnun edecek vergi düzenlemelerini, uygulamaya koyma yoluna gidebilmektedir. Diğer taraftan, vergi politikalarındaki istikrarsızlıklar ve verginin tabanının genişletilememesi ve toplumun gelir düzeyinin düşüklüğü, ülkede vergi kayıp ve kaçaklarını arttırabilmektedir (Demircan, 2004: 23).

1.2.4.2. Vergi ahlâkının ve bilincinin gelişmemesinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Vergi ahlâkı ve vergi bilinci kavramlarını, uhdesinde barındıran vergi zihniyeti kavramını, yaygın bir tanımla, “vergi mükellefinin vergiye ve devlete karşı takındığı tüm tutumları ve tüm davranışları içeren bir kavram” olarak belirtmek mümkündür (Gümüş ve Yalama, 2013: 84). Vergi zihniyetinin, vergilendirmenin mükellef nezdindeki temel sacayağını oluşturduğu söylenebilir. Vergi ahlâkı, mükelleflerin ve sorumluların vergi ile ilgili ödevlerini ve sorumluluklarını, ilgili vergi kanunlarının öngördüğü şekilde, tam ve zamanında gerçekleştirme eğilimlerindeki, dürüstlük seviyelerini yansıtmaktadır (Schmölders, 1976: 111). Başka bir ifadeyle, vergi ahlâkı (tax morale), vergi ile ilgili

öğrenilmiş ve kazanılmış içsel motivasyon, olarak değerlendirilebilir. Vergi bilinci ise, yükümlülerin ve sorumluların vergi ile ilgili yükümlülüklerini, yerine getirme hususundaki isteklilik düzeyini ifade etmektedir. Diğer bir anlatımla, vergi bilinci, toplumsal mal ve hizmet sunumunun arzı açısından, ana finansman kaynağı olarak verginin önemini bilen kişilerin, vergi ile ilgili ödevlerini, söz konusu farkındalık duygusu ile yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyidir (Akdoğan, 2009: 184).

Vergi bilinci ve vergi ahlâkı, birbirini tamamlayan iki kavramdır. Vergi bilinci, vatandaşların, doğrudan vergilendirme ile karşı karşıya kaldıkları zaman, tesis edilen mükellefiyet karşısında, takındıkları tutumu belirtir. Vergi bilinci kavramının bir parçasını oluşturan vergi ahlâkı ise, mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve vergi cezalarına karşı sahip oldukları davranış kalıplarını ifade eder (Koç, 2011: 85).

Vergilendirmenin, psikolojik yönünü oluşturan, vergi ahlâkı ve vergi bilinci kavramları, vergi kayıp ve kaçakları ile doğrudan ilişkilidir. Vergi bilinci ve vergi ahlâkı, verginin toplumda adil dağılıp dağılmadığı, diğer taraftan, elde edilen vergi hasılatının, vergilendirmenin amacına uygun biçimde, doğru ve gerekli alanlarda kullanılıp kullanılmadığı ile şekillenmektedir. Vergi bilinci ve vergi ahlâkının yerleşmiş olduğu ülkelerde, mükellefler vergi ödevlerini tüm yönleriyle, titizlikle yerine getirirler. Örneğin ABD’de tahsilât açısından, vergiye %85 oranında gönüllü uyumun olması, gelişmiş ülkelerde vergi bilinci ve vergi ahlâkının, daha yüksek olduğunun bir karinesidir (Yeniçeri, 2004).

Mükellefler, yaşamlarını sürdürdükleri toplumun örf ve adetlerinden, kültüründen ve diğer sosyal çevre unsurlarından beslenen, psikolojik faktörlerden etkilenerek, vergi kaçırma veya kaçırma tercihi bulurlar (Savaşan ve Odabaş, 2005: 9). Vergi ahlâkı ve vergi bilincini destekleyen ve verginin psikolojik boyutunu etkileyen, subjektif vergi yükü, devlete duyulan bağlılık ve güven, siyasal iktidara karşı bakış açısı, dini inanç, yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, mükellefin mesleği gibi bireysel faktörler bulunmaktadır. Bunun yanında, vergi afları, vergi denetimlerinin etkinliği, vergi oranları ve muhasebe meslek mensuplarının etkisi gibi unsurlar da vergi psikolojisinin çevresel faktörleri olarak ifade edilebilir (Organ ve Yegen, 2013: 244).

Mükelleflerin, vergiye karşı bakış açılarının, nasıl olduğu hususu, onların vergisel ödevlerini yerine getirmedeki davranışlarının kaynağını oluşturmaktadır. Vergi bilinci ve

vergi ahlâkı yüksek olan mükelleflerin, vergiye gönüllü uyumu artar, dolayısıyla, hem vergi tahsilâtı artar hem de idarenin vergilendirme sürecine ilişkin maliyetlerinde bir azalma gözlemlenir (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 57). Bu kavramları, sahiplenme ve benimseme ne kadar iyileşirse, vergi kayıp ve kaçak düzeyi o denli azalmış olur.

Bununla birlikte, vergi bilinci ve ahlâkının, tüm mükellefler için aynı olması beklenemez. Birçok mükellef, ödemesi gereken vergi borcunun tutarını, kanunun öngördüğü miktar yerine, kendi vicdanını tatmin eden miktar olarak, kabul etme eğilimindedir. Vergi ahlâkı ülkeden ülkeye ve hatta aynı ülkenin çeşitli bölgeleri arasında farklılıklar gösterebilir. Vergi ahlâkı, genel kültür ve iktisadi seviyenin bir fonksiyonudur. Bu itibarla, vergi ahlâk düzeyi gelişmiş ülkelerde, daha yüksek iken gelişmekte olan ülkelerde, daha düşük gözlemlenmektedir (Koç, 2011: 86).

1.2.4.3. Verginin ikame etkisinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları

Vergi yükü sebebiyle kullanılabilir geliri azalan mükelleflerin önünde iki seçenek bulunur. Bunlardan biri vergi öncesi gelir düzeylerine tekrar ulaşabilmek amacıyla daha fazla üretmek, daha fazla çalışarak vergiden dolayı yaşanan gelir kaybını telafi edebileceklerdir. Bu durum literatürde verginin gelir etkisi olarak adlandırılmaktadır. Bu etkinin sonucunda büyüme, gelir dağılımı ve istihdam gibi makro dengeler de olumlu yönde gelişecektir.

Diğer bir seçenek ise daha fazla çalışarak vergiden doğan kişisel gelir kaybının telafi edilmesi yerine çalışmamayı yani boş zamanı tercih ederek, vergi yüküne hiç katlanmayarak, bir çeşit tepki oluşturmaktır. Eğer mükellefler ağır vergi yükünden kurtulmak için üretime katılmamayı ve gelir elde etmemeyi tercih ediyorsa bu durumda verginin ikame etkisi ortaya çıkmış olur. Diğer bir ifadeyle mükellef vergi yükünden bunalarak çalışmamayı çalışmaya ikame etmektedir. Bu etki üretimin azalması, gelirin ortaya çıkmaması ve dolayısıyla hazinenin potansiyel bir vergi kaynağından mahrum kalması sebebiyle hem milli gelirin artmamasına hem de vergi kayıp ve kaçığının artmasına yol açmaktadır (Akdoğan, 2004: 10).

1.3. Denetim Kavramı ve Türleri

Ekonomilerde, tasarruf sahiplerinin, tasarruflarını yatırıma dönüştürebilmeleri ve sermaye piyasalarının, istikrarlı ve güven temin eden bir ortamda gelişimlerini

sürdürebilmeleri, piyasa ilişkilerinin, yatırım yapılabilir sermaye piyasası araçları ile ilgili doğru, ihtiyacı karşılar ve karşılaştırılabilir bilgileri, ihtiyaç duydukları zamanda temin edebilmelerine bağlıdır. Piyasanın, mevcut ve potansiyel yatırımcılarının yararlanabileceği, işletmelerin ve şirketlerin finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile alakalı bilgi üreten temel unsur ise muhasebe sistemi ve bunun sonucunda üretilen finansal tablo ve raporlardır (Küçüksözen, 2006: 1).

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin, her geçen gün geliştiği ve yenilendiği bir ortamda, sermaye piyasalarının gelişimi, işletme ve şirketlerle ilgili tarafların artması ve iktisadi hayatın gittikçe karmaşıklaşması, doğru ve gerçek bilgi gereksinimini de gündeme taşımıştır (Kepekçi, 1996: 1). Bilginin güvenilir kaynaklardan, güvenilir bir ortamda üretilmesi, doğru bilgiye ulaşma maliyetlerini de azaltır bir nitelik gösterir.

İşletmelerin, piyasalarda rekabet avantajını elde etmek ve sermaye piyasalarına kolay bir biçimde giriş imkânını bulabilmek amacıyla, muhasebe düzenlerinin etkinliğini artırarak karşılaştırılabilir, şeffaf, doğru ve ihtiyaca uygun finansal tablolar hazırlamaları icap eder (Selimoğlu, vd, 2008: 1). Söz konusu muhasebe sistemi ile üretilen ve finansal tablolarda gösterilen bilgilerin, güvenilirliğinin test edilmesinde en önemli faaliyet ve süreç ise muhasebe denetimi olmaktadır.

1.3.1. Denetim kavramı

Kelime kökeni, Latince'ye dayanan denetim (audit) kavramı, tasdiklemenin bir gereği olarak ortaya çıkmıştır. Tasdiklemeden anlaşılması gereken ise ilgili alanda uzman olan ve deneyim sahibi kişiler tarafından, başka birine ait iddianın doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin bir sonuca ulaşabilmektir (Ulusoy, 2006: 10). Dolayısıyla, kişiler tarafından öne sürülen iddiaların, bir bakıma ispatı niteliği taşımaktadır.

Denetimin bir ayağını oluşturan, muhasebe denetimi ise; herhangi bir işletmeye ait olan işlemlerin ve özellikle de parasal işlemlerin, olması gerektiği şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi amacıyla, ilgili ve gerekli bilgilerin elde edilerek, değerlendirilmesini ifade eder (Holmes ve Overmyer, 1975: 2). Muhasebe denetim süreci, işletmeye dair gerçekleşen, tüm işlem ve faaliyet sonuçlarının, doğruluğunu ve gerçekliğini saptamayı ve bu konu ile ilgili bir rapor hazırlamayı amaçlamaktadır. Diğer bir tanımla, denetim, "bir işletmenin gerçekleştirmiş olduğu iktisadi olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları, ilgili taraflara bildirmek

maksadıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Güredin, 2014: 5). Söz konusu tanımlamadan doğan unsurları şöyle özetlemek mümkündür:

- Denetim, belirli bir zaman dilimine yaygın olarak gerçekleştirilir. Belirli bir amaca dönük, mantıklı ve planlı bir süreçtir. Bu sürecin kaynağını ise usulüne uygun elde edilmiş ve gerekli deliller oluşturmaktadır (HUD, 2015: 6-7).
- Uygunluk; finansal tablo ve raporların, oluşturulmasında ve sunulmasında, önceden belirli ölçütlere uyulup uyulmadığını tanımlayan kavramdır. Uygunluk düzeyinin ölçülmesi, kalite ve miktar açısından yapılabilmektedir (Kepekçi, 1996: 2).
- Delil veya kanıt toplama ve değerlendirme süreci, objektiflik üzerine kurulmalıdır. Toplanan kanıtlar, temel özelliği, tarafsızlık olan denetleyen tarafından, özenle ve titizlikle irdelenip, değerlendirilmelidir (Güredin, 2014: 3).
- Yukarıda belirtilen süreçlerin tamamlanmasından sonra, denetimin nihai aşaması, denetime ilişkin sonuç bildirilmesidir. Denetçi, denetime ait değerlendirmelerini, yazılı bir rapor haline getirerek, işletmenin finansal pozisyonuna yönelik bilgi ihtiyacı olan ilgili kişilere sunarak, denetim sonucunu beyan etmiş olur (Erdoğan, 2002: 59).

Finansal tabloların, doğruluğunu ve gerçekliğini araştırmak, denetimin esas amacı olmakla birlikte, işletme yönetiminin, gelecek dönemlere ait olarak daha rasyonel finansal tahminler ve analizlerle, daha isabetli kararlar almasına da destek olmaktadır (Holmes ve Overmyer, 1975: 3). Denetimin, beyan edilen finansal bilgiler üzerine etkisi, aynı zamanda denetime duyulan gereksinimin de göstergesi olmaktadır.

1.3.2. Denetim Türleri

Denetim süreci, türlerine göre sınıflandırılırken, öncelikle ve yaygın olarak, hangi amaçla gerçekleştirildiği diğer bir ifadeyle denetimin hangi yönden yapıldığı gelmekle birlikte, daha farklı sınıflandırmalar da yapılabilmektedir. Literatürde denetim türleri; “amacına göre”, “yapılma nedenine göre”, “kapsamına göre” ve “denetçinin statüsüne göre” olarak sınıflandırılmıştır.

1.3.2.1. Amaçları bakımından denetim türleri

Denetim denildiğinde, ilk akla gelen tür, amaçları bakımından yapılan denetimlerdir. Amaç bakımından denetim türleri, denetimin hangi açıdan ele alındığı ve hangi çıktının elde edilmek istendiği ile ilgilidir. Amaçları bakımından denetim türleri, Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet (Performans) Denetimidir.

Finansal Tablo Denetimi

Finansal tablo denetimi, en çok gerçekleştirilen denetim türü olmaktadır (Çakmak, 2006: 9). Finansal tabloların denetimi, işletmenin finansal tablolarının, önceden belirlenmiş ilkelere uygunluğunu inceleyerek, işletme ile ilgili taraflar için işletmenin finansal pozisyonunun, kapsamlı ve şeffaf bir şekilde ortaya koyabilmek amacıyla yapılan denetim işlemidir (Güler, 2006: 23). İşletmelerin finansal tablolarının, başta temel finansal tablolar olan bilanço ve gelir tablosu olmak üzere, hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, vergi mevzuatı ve ilgili diğer usul ve esaslar dikkate alınarak hazırlanması gerekmektedir. Bu ölçütlere uygun olarak hazırlanan tablolar, gerçek durumu yansıtır niteliğe sahip olurlar. Finansal tablo denetimi ile de işte bu gerçeklik araştırılır. Söz konusu denetim, bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilir (Kenger, 2001: 10).

Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmenin finansal işlemlerinin, devlet veya yetkili başka bir organ tarafından, önceden belirlenmiş kurumlara, kurallara ve düzenlemelere uygunluğunu tespit edebilmek maksadıyla, inceleme kapsamına alınmasıdır. Finansal denetim, finansal tablolar üzerinden hareket ederken, uygunluk denetiminin tüm işlem ve faaliyetlerini değerlendirmektedir. Söz konusu işlem ve faaliyetlerin, ana sözleşme hükümlerine, yönetimce belirlenen ilke ve esaslara, alınan kararlara ve işletme politikalarına uygunluğu test edilir (Ulusoy, 2006: 16). Yapılan denetim sonucu elde edilen bulgular, genellikle işletme yöneticilerine bildirilir (Güler, 2006: 23). Uygunluk denetimi, genel olarak iç ve kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilir.

Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi veya diğer adıyla performans denetimi, işletmenin finansal olaylarından ziyade idari faaliyetleri, iç kontrol sistemi, iş şemaları ve yönetimin performansı gibi finansal olmayan olayları, etkinlik ve etkenlik ilkeleri çerçevesinde

değerlendiren denetim türüdür (Güler, 2006: 24). Finansal olmayan faaliyetlerin tamamının veya bir kısmının etkinlik ve etkenliklerinin ölçülmesine, faaliyet denetimi denilmektedir (Uzay, 2014: 2). Faaliyet denetimi, işletmede, idari sorunları tespit etmek ve bu sorunlara ilişkin çözüm yollarını sunabilmek amacıyla yapıldığı için, idari danışmanlık olarak da ifade edilebilir (Dalak, 2000: 69). Faaliyet denetimi, finansal olmayan olay ve olgularla ilgilendiği için objektif olarak, etkinlik ve etkenlik düzeylerinin belirlenmesi, oldukça güç olabilmektedir (Güler, 2006: 24).

Faaliyet denetimi, özü itibariyle, işletme içi bir denetim türü olduğundan, genellikle iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetçiler, yönetimin faaliyetleri ve performansı gibi konular üzerinde, denetimi gerçekleştirerek, aksayan yönleri ve yapılması gerekenleri kaleme alarak, işletmenin pay sahipleri için bir rapor hazırlayıp, sunarlar. Eğer işletme bünyesinde, iç denetçi yok ise finansal yöneticilerden veya işletme dışı denetim firmalarından, bu konuda yardım alabilmektedirler (Uzay, 2014: 2).

1.3.2.2. Yapılma nedenleri bakımından denetim türleri

Yapılış sebebi bakımından denetim, zorunlu ve ihtiyari olmak üzere iki türden oluşur. Zorunlu denetim, denetime tabi olan işletmelerin, isteğine ve ihtiyacına bağlı olmayan, kanunlar gereği yapılması hüküm altına alınarak, zorunlu kılınan denetimdir (Ulusoy, 2006: 14). Zorunlu denetim, hukuki mevzuattan doğduğu için, yapılmaması durumunda, birtakım müeyyideler söz konusu olabilmektedir. Bu denetim türüne, halka açık şirketlerin, kanunlar uyarınca bağımsız dış denetime tabi olması zorunluluğu, örnek olarak gösterilebilir. İhtiyari denetim ise, herhangi bir kanuni zorunluluğa dayanmadan, işletmelerin kendi talepleri doğrultusunda, diğer bir ifadeyle, isteğe bağlı olarak gerçekleştirilen denetimdir. Bu denetim, işletme içinden kaynaklanan gereksinimlerin, bilgi ihtiyaçlarının bir tezahürü olarak gerçekleştirilmektedir (Ulusoy, 2006: 14).

1.3.2.3. Kapsam bakımından denetim türleri

Kapsam bakımından denetim, genel ve özel denetim olarak gerçekleştirilir. İşletmenin, her türlü parasal işlemlerini ve bunlara ait belgeleri, hesap ve kayıtları, kısacası tüm muhasebe düzenini kapsayan denetim, genel denetim olarak adlandırılmaktadır (Dalak, 2000: 69). Özel denetim ise, işletmelerin iradi olarak, rızalarına bağlı şekilde, belli başlı alanlarda, hesaplarda, kayıtlarda, işletmenin ilgilileri tarafından yaptırılan denetimdir. Burada, bilgi kullanıcıları, finansal sistem ve muhasebe düzeni ile ilgili tüm bilgilere sahip

olmak istememekte, sadece bilgi ihtiyacını karşılar alanlara yönelik denetim talebinde bulunmaktadır. İşletmeye kredi veren veya verecek olan kuruluşların, işletmenin kârlılık düzeyi ve borç çevirme oranı ile ilgili bilgi sahibi olmak istemeleri, buna örnek olarak verilebilir. Yine aynı şekilde, işletmenin vergi denetimine tabi olması da özel denetim kapsamındadır (Güler, 2006: 21).

1.3.2.4. Denetçinin statüsü bakımından denetim türleri

Denetimden beklenen fayda, denetimin hedefleri ve ihtiyaca uygunluğu, denetim faaliyetini gerçekleştirecek olan denetçide aranan özellikleri ve statüsünü etkileyebilmektedir. Denetçinin, statüsüne göre yapılan denetim işlemleri; iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

İç Denetim

İç denetim, işletmenin tüzel kişiliğince üstlenilen faaliyetlerin, etkinliğinin ve ilgili faaliyetleri gerçekleştirmek üzere, sorumluluk yüklenen kişilerin, yaptıkları işlerin uygunluğu ve muhasebe, finans vb. konular başta olmak üzere, elde edilen tüm bilgiler incelenerek, yönetime rapor halinde sunulduğu bir süreçtir (Tuan ve Sağlar, 2004: 2). Bir başka tanıma göre ise; işletmelerin, işlemlerinin gelişmesine, sorunların tespit edilerek, giderilmesine ve her türlü çözüm odaklı, önleyici tedbirlerin alınmasına, olanak sağlayan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim faaliyeti, biçiminde belirtilmiştir (Memiş, 2012: 154). İç denetim, işletmenin bir teminat sistemi olarak, iç işleyişle ilgili, örgütün hedeflerine yönelik, yapılan her türlü faaliyetin, etkinliği ve verimliliği üzerine, katma değer meydana getiren bir süreç olmaktadır (Krogstad, vd., 1999). Dolayısıyla iç denetim, işletme içi birimlere, gözden geçirilen işlemlerle ilgili olarak, analizler, değerlendirmeler ve çözüm önerileri geliştirerek sunan, nispeten düşük maliyetle, daha etkin kontrolün ve idarenin gelişmesine katkı sağlayan bir süreçtir. (Özeren, 1999: 1).

İç denetimin, kapsamı ve hedefleri, işletmenin yapısına, büyüklüğüne, işletmenin gelecek planlarına ve idarenin ihtiyaçlarına göre değişmekle birlikte, iç denetimin alanına giren çalışmalar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gönen ve Çelik, 2005: 43):

- İşletmenin, yönetim ve üretim planlamalarına ulaşmasını sağlayacak politikaların oluşturulması,
- Muhasebe ve iç kontrol sisteminin analizi ve varsa aksayan yönlerin tespiti,

- İşletmede, finansal olmayan faaliyetler de dâhil olmak üzere, tüm faaliyetlerin etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesi,
- Varsa, hileleri bir an önce tespit etmek, engellemek ve yapılan işlemlerin politikalara ve kanunlara uygunluğunun değerlendirilmesi.

İç denetim sonucunda işletme yönetimine, işletmenin, amaç ve hedeflerine uygun kaynakların, uygun alanlarda ve uygun şekillerde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerin hukuk sistemine uygunluğu, işletmede iç kontrol sisteminin, yeterliliği ve etkinliğinin değerlendirilmesi ve işletmede oluşan bilgilerin, güvenilirliği hakkında teminat olmaktadır (Çakmak, 2006: 23).

Dış Denetim

Dış denetim, genellikle işletme dışında kalan işletme taraflarının, bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere, üçüncü kişi durumunda bulunan, alanında uzman denetçiler tarafından, objektif bilgi sunmak amacıyla yapılan denetimdir. Bağımsız denetim ve kamu denetimi, dış denetim türlerini oluşturmaktadır.

Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletme ve işletmenin özellikle, faaliyet sonuçları ile ilgilenen üçüncü kişilerin, ihtiyaçlarına uygun bilgiyi analiz ederek, raporlayan bir süreçtir. Bağımsız denetim konusu, tüm yönleriyle ve detaylı bir biçimde, bir sonraki kısımda ele alındığından, burada bu konuya ayrıca yer verilmemiştir.

Kamu Denetimi

Kamusal bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla, kamu personeli tarafından ve devlet adına yapılan, işletmenin belge, kayıt ve hesapları neticesinde ortaya çıkan finansal tabloların denetimini, mevzuata uygunluk denetimini ve performans denetimini kapsayan sürece kamu denetimi denilmektedir (HUD, 2015: 12). Kamu denetimini yapma yetkisi ve sorumluluğu, belli başlı devlet kurum ve kuruluşlarına, kanunlara dayanılarak verilmiştir. Yetkili devlet kurumları bünyesinde gerçekleştirilen denetim örgütlenmesi, kamu kurum ve kuruluşlarının ve özel sektör işletmelerinin faaliyetlerini, kanuni mevzuata, makroekonomik politikalara ve kamu yararına uygunluk düzeyini inceler ve denetler (Uzun, 2007: 7). Kamu denetçileri, gerçekleştirdikleri denetim faaliyeti sonucunda, bağlı buldukları kamu

kurumlarına sunulmak üzere, bir rapor düzenleyerek, denetim bulgularını beyan ederler (Demirel, 2007: 7). Sayıştay'ın, kamu kurumlarını usulüne ve kanunlara uygun, harcama yönünden denetlemesi ve vergi idaresine bağlı vergi inceleme elemanlarının, vergi mükelleflerini incelemesi kamu denetimine örnek teşkil etmektedir.

Kamu Denetim Aracı Olarak Vergi Denetimi

Vergi kanunları ile vergilendirmeye muhatap olan, mükellefler ve vergi konuları üzerinde bütünüyle, kontrol sağlanabilmesi ve mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin, ilke ve kurallara, uygun hareket edip etmediklerini tespit etmeye yönelik olarak, vergi yönetimi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin bütününe vergi denetimi denilmektedir (HUD, 2015: 131). Vergi denetiminin esas amacı; vergi kayıp ve kaçaklarını önlemektir. Bunun yanı sıra, vergi idaresinin ve mükelleflerin, kanunlarla çizilen alanları aşmalarını engellemek, vergi adaleti ve dolayısıyla sosyal adaleti sağlamak, vergi kaynaklarının, tamamının vergilendirilmesini temin etmek ve aynı zamanda, vergilendirmede karşılaşılan sorunları tespit ederek, vergi sistemine çözüm önerileri sunmak gibi amaçları da bulunmaktadır. Verginin ve vergilendirmenin, hem idare hem de mükellef yönünden şekil ve uygulamaya dair esaslarını düzenleyen 213 sayılı VUK'da, vergi denetimine ilişkin denetim yolları; vergi incelemesi, yoklama ve aramalı inceleme olarak hüküm altına alınmıştır.

Vergi Denetim Araçları

Vergi ve vergilendirmeye ilişkin kontrolü sağlamak, mükellefler tarafından, beyan edilen bilgilerin, doğruluğunu tespit etmek maksadıyla, kullanılan vergi incelemesi, yoklama, aramalı inceleme şeklinde üç vergi denetim yolu bulunmaktadır.

Vergi İncelemesi

Vergilendirmenin, en önemli ve en etkin denetim türü vergi incelemesidir. Vergi incelemesi ile mükellefin ödediği verginin, tamlığı ve doğruluğu araştırma konusudur. Vergi inceleme elemanları, söz konusu incelemeyi yaparlarken, mükellefin belge, defter ve kayıtları üzerinden, usul yönünden uygunluğu ortaya koymaya çalışırlar (HUD, 2015: 132-133). Nitekim, VUK'un 134. Maddesinde, vergi incelemesinin amacı; "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" şeklinde belirlenmiştir. Vergi incelemesinin, defter, kayıt ve belgelere dayalı olarak incelenmesini tanımlayan; revizyon ve defter, kayıt ve belgelere dayanmaksızın yapılan; araştırma olarak

isimlendirilen, iki boyutu bulunmaktadır. Burada, vergi incelemesi sürecinde, mükellefin bilgisizliklerinden kaynaklanan, hataların tespit edilip, vergi yönetiminde, ilgili birimlere bildirilmesi hedefi de bulunmaktadır. Bunun sonucunda, mükellef gerekirse eğitime tabi tutularak, gönüllü uyuma ve gerçek beyana teşvik edilerek, vergi bilincinin arttırılması, vergi kayıp ve kaçakçılığı engellenerek, vergi adaletine ve vergilendirmede eşitlik ilkesine katkı sunulması hedeflenmektedir (HUD, 2015: 132-133).

Vergi incelemesinin, diğer bir fonksiyonu ise caydırıcılık etkisidir. Mükelleflerin, vergi incelemesine tabi olma ihtimalini ve inceleme sonucu bir matrah farkı tespit edilirse, cezalı bir biçimde, tarhiyat işleminin gerçekleştirileceğini bilmeleri, mükellefleri daha dürüst davranmaya yönlendirebilmektedir. Vergi incelemesini, incelemenin kapsamı bakımından; tam inceleme ve sınırlı inceleme, incelemenin kaynağı bakımından; olağan inceleme, olağandışı inceleme ve karşıt inceleme, inceleme yöntemi bakımından; normal vergi incelemesi ve aramalı vergi incelemesi olarak ifade edilebilir.

Tablo 1.3. İnceleme Türlerine Göre Yapılan Vergi İncelemeleri

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme
2013	130.546	32.821	163.367
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, <http://www.vdk.gov.tr>, erişim: 10.02.2018

Tablo 1.3'te, inceleme türlerine göre yapılan vergi incelemelerinin, yıllar itibariyle dağılımları gösterilmiştir. Buna göre, 2017 yılında tüm vergi türleri itibariyle, toplamda 119.026 inceleme gerçekleştirilmiştir. Bir önceki yıl olan, 2016 yılı ile mukayese edildiğinde, gerek sınırlı inceleme, gerekse de tam inceleme düzeylerinin azaldığı ve toplamda, tüm vergi türleri itibariyle incelenen mükellef sayısının, yaklaşık olarak %36 civarında düştüğü görülmektedir.

VUK'un 135. maddesi gereğince, vergi başmüfettişleri, vergi müfettişleri ve yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürlerinin, vergi incelemesi yapma yetkileri bulunmaktadır. Aynı zamanda, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB), merkez ve taşra örgütlerinde, müdür sıfatına sahip bulunan kişiler de bu yetkiye sahiptir.

VUK'un 137. maddesinde ise; vergi incelemesine tabi olan mükellefler belirtilmiştir. Buna göre; "bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve

vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan, gerçek ve tüzel kişiler, vergi incelemesine tabidirler” denilmek suretiyle, kimlerin incelemeye muhatap olacağını ifade edilmiştir.

Vergi incelemesinin, yapılma zamanı ile ilgili mükellefe bildirimde bulunulması zorunluluğu bulunmamaktadır. VUK’un 138’inci maddesinde, hüküm altına alınan ilgili düzenleme ile inceleme, netice alınmamış hesap dönemi dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi doluncaya kadar olan, zaman diliminin herhangi bir anında yapılabilir. Daha önce ikmalen ve re’sen tarhiyat yapılmış olması, mükellefin tekrar incelemeye alınmasına engel değildir. Vergi incelemesi, VUK’un 139. maddesi gereği, incelemeye alınan mükellefin işyerinde gerçekleştirilir. Fakat işyerinin müsait olmadığı, mükellef tarafından bildirilmesi durumunda, mükellefin isteği üzerine, vergi dairesinde de yapılabilir. Böyle bir durumda, mükellefin belge, kayıt ve defterlerini, vergi dairesine getirmesi gerektiği kendisine yazılı olarak bildirilir.

Yoklama

“Yoklama, vergi idaresinin yetkili memurlarınca; mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesi işlemidir” (VUK Md. 127). Yoklama işleminde esas gayeyi, vergi mükellefiyetinin, başlangıcının veya mükellefiyette değişiklik meydana getirebilecek hususların, önceden tespit edilmesi oluşturmaktadır. Mükellefin, bildirdiği adreste faaliyete başlayıp başlamadığı, yine beyan ettiği faaliyet konusu ile ilgilenip ilgilenmediği, ödeme kaydedici cihaz kullanıp kullanmadığı, faturalarının anlaşmalı matbaalardan alınıp alınmadığı gibi konular yoklamanın kapsamını oluşturmaktadır.

Yoklama faaliyetlerini gerçekleştirip, tespit ettikleri veya edemedikleri maddi olayları, tutanak mahiyetindeki, yoklama fişine geçirmek suretiyle, belgelendiren yoklama elemanları, ilgili yoklama fişinin bir nüshasını, yoklaması yapılan mükellefe vermek zorundadır (HUD, 2015: 132). VUK’un 128. maddesine göre yoklama yapabilecek olanlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir;

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Gelir uzmanları,

- Yetkili makamlarca yoklama işiyle görevlendirilenler,
- Vergi incelemesine yetkili olanlar.

Yoklama, sonuçları itibariyle, vergilendirmeyi etkileyen ve mükelleflerin, bilerek ve bilmeyerek, vergi idaresine bildirimde bulunmamaları veya eksik bildirimde bulunmaları durumunda, bildirilmeyen, ama var olan maddi olay, kayıt ve belgeleri ortaya çıkartarak, vergi adaletine ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine katkı sağlamaktadır (Şanlı, 2001, 7).

Arama

Aramalı inceleme, vergi denetiminde, bir araç olarak kullanılması, birtakım hukuki şartlara bağlanmış olan ve bu yüzden, diğer vergi denetimi araçları gibi yaygın kullanılmayarak, daha ziyade ihtiyacın ortaya çıkmasıyla başvuru bir yöntemdir. Diğer bir ifadeyle, aramalı inceleme, kişinin temel haklarına müdahale niteliği taşıdığından, yapılabilmesi için sulh yargıcı tarafından uygun görülen, yer ve alanlara ilişkin “arama kararının” çıkartılması gerekmektedir (Hepaksaz, vd., 2011: 2). Aramalı inceleme, beyana dayanan vergiler için, bir teminat aracı olarak planlanmıştır. Vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilen bu yöntemde, asıl amaç; vergi denetimi öncesinde, denetime esas oluşturacak olan defter, kayıt, bilgi ve belgelerin, mükellef tarafından imha edilme olasılığı ve tehlikesinin önüne geçebilmektir (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 201).

Aramalı inceleme müessesesi ile mükellef tarafından saklandığı düşünülen, vergiyi doğuran olayın, ortaya çıkartılmasına ilişkin, mükelleflerin işyerlerinde, evlerinde veya üzerlerinde, vergi kaçırma teşebbüsünü belgeleyen, karartılma ve yok edilme şüphesi olan delillere ulaşılmaya çalışılmaktadır (Torunoğlu, 2010: 22). Aramanın amacı; vakit kaybetmeden doğru bilgi ve belgelere ulaşmak, bilgi ve belgelerin, vergi incelemesinden önce yok edilmesini önlemektir. Ayrıca bazı hallerde, kanun dışı kayıt ve belgelere sahip olmanın yolu da arama ile mümkün olabilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 201).

VUK’un 142. maddesi kapsamında, aramalı incelemeye başvurulabilmesi için; *“ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir”*.

- “Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi”;
- “Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır”.

“İhbar üzerine yapılan aramada ihbar doğru olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur”.

VUK’un 140. maddesinde yapılan değişiklikle, 01/01/2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; “incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar” hükmü getirilmiştir. Böylelikle aramalı inceleme tam inceleme, sınırlı inceleme ve KDV iade incelemesi halinde gerçekleştirilirken, incelemenin yapılabileceği kanuni süreler de tayin edilmiştir.

Arama, konut ve işyeri gibi kapalı alanlarda, gündüz gerçekleştirilir. Fakat başlanan ve bitirilemeyen bir arama faaliyetine, bulunamamış delillerin, kişi tarafından gece yok edilmesi riski olduğundan, gece de devam edilir (Tosun ve Özden, 2014: 293). Arama esnasında, nezdinde arama yapılan kişinin, herhangi bir direnç gösterme olasılığı göz ardı edilmemelidir. Bu yüzden VUK’un 7. maddesi kapsamında, arama faaliyetlerinin kolluk kuvvetleri eşliğinde yapılması bir zorunluluk olarak getirilmiştir.

1.4. Bağımsız Denetimle ilgili Genel Açıklamalar

Denetim müessesesinin, özellikle de dış denetimin, vergi kayıp ve kaçığının, önlenmesine katkı sağlayarak etkili olması, vergilendirmede etkinliğin ve verimliliğin çoğalmasına yönelik, sonuç vermesi beklenen türlerden birini, bağımsız denetim

oluşturmaktadır. Bu kapsamda aşağıda bu konu tüm yönleriyle ve ayrıntılı biçimde irdelenmektedir.

1.4.1. Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız denetim, gelişen ve değişen dünya düzeniyle birlikte, daha karmaşık bir yapıya bürünen ekonomik hayatın, önemli faktörlerinden olan, işletme ve şirketlerin, doğrudan veya dolaylı bir biçimde, ilgili oldukları taraflara tüm yönleriyle, tarafsız, doğru ve güvenilir bilgi sunma ihtiyacının ortaya çıkardığı bir kavramdır. İşletme veya şirketlere ait, finansal bilgilere ihtiyaç duyan ve buna bağlı olarak, ekonomik kararlarını şekillendirecek olan kişilerin, ilgili bilgilere, asıl kaynaktan ulaşma olasılıkları, çok düşük olduğundan, bağımsız denetimin, tarafsız, doğru ve gerçek durumu, yansıtır şekilde hazırlayacağı ve sunacağı bilgilere, güvenmekten başka bir çareleri bulunmamaktadır (Çelik, 2013: 17).

Bağımsız denetim, bilgi kullanıcılarına, denetlenen alanın, önceden belirlenmiş denetim ölçütlerine uygunluğuna ilişkin, makul ve belli seviyede güvence sunar. İlgili mevzuat ve yapılan denetim sözleşmesinde, sınırlı seviyede güvence verileceğine dair bir hüküm yoksa denetimin kapsamı ve işlemleri, makul güvence sağlanması ilkesine bağlı olarak oluşturulur. Muhasebe bilgi kullanıcılarına sağlanacak, güvence seviyesine ulaşılabilmesini temin eden denetimin kapsamı, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde belirlenir (Yükçü, Koçakoğlu, 2017: 21). Bağımsız denetim süreci, Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından, 26.12.2012 tarihinde yayınlanan, “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” hükümlerine göre uygulanır ve tamamlanır. Bağımsız denetim, işletme veya şirketlerin finansal tablolarının, ilgili kuruluşla, herhangi bir şekilde bağı bulunmayan, dışarıdan gelen ve bu anlamda yetki almış olan, bağımsız bir denetçi tarafından, denetlenmesi sürecidir (Topçuoğlu, 2012: 15). Usul ve yöntemlerin çerçevesi, ilgili yönetmelikle çizilen, bağımsız denetim sürecinde, hangi denetim teknik ve araçlarının kullanılacağına ilişkin kararı ise bağımsız denetçi olarak, sözleşme imzalanan uzman karar vermektedir.

Bağımsız denetim faaliyeti, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’ndan (KGMDSK) deneyim, sınav vs. ilgili koşulları sağlayarak, yetki belgesini alan 3568 sayılı kanuna meslek mensubu sayılan, ruhsat sahibi mali müşavirler tarafından, yerine getirilmektedir (Yükçü, Koçakoğlu, 2017: 19). Her yıl, düzenli olarak, bağımsız denetim yaptırması zorunlu olan veya isteğe bağlı olarak, bağımsız denetime tabi olmak isteyen

şirketler, bağımsız denetçilerini, yetkili bağımsız denetçiler arasından, serbestçe belirleme hakkına sahiptirler. Mevzuata göre, tüm yetkili mali müşavirler, bağımsız denetim faaliyetini üstlenebilirken, uygulamada daha çok şirketler tarafından YMM'ler tercih edilebilmektedir. Bağımsız denetim, finansal tablolarda yer alan bilgilerin, gerçekliği ve finansal raporlama standartlarına, uygunluğu hususunda, makul güvenceye ulaşmaya olanak sağlar nitelikte ve nicelikte, yeterli kanıtların elde edilerek, denetim standartlarında belirlenen, ilgili denetim tekniklerinin seçilmesi ve uygulanması suretiyle gerçekleştirilir. İşletme veya şirketlere ait defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetleme ve değerlendirme tamamlandıktan sonra, sonuçların rapora bağlanması suretiyle, süreç tamamlanmış olur (Yükçü, Koçakoğlu, 2017: 19). Bağımsız denetimde temel amaç, işletme ve şirketlerin finansal açıdan denetlenmesidir. Bağımsız denetimde, denetim alanını şirketlerin defter ve kayıtları ve bunlara veri sağlayan fatura, makbuz, fiş gibi belgeler oluşturur (Topçuoğlu, 2012: 15). Bağımsız denetimde, ileriye doğru denetim yapılabileceği gibi (belgelerden, finansal tablolara doğru), geriye doğru olarak da (finansal tablolardan, belgelere doğru) denetimin sürdürülmesi ve tamamlanması gerçekleştirilebilmektedir.

1.4.2. Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetimde, denetime tabi ve finansal tabloları kamuya açık olan, işletme ve şirketlerin, finansal tablolarının, uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunun, yine uluslararası denetim ölçütlerine göre araştırılması, amaç edinilmektedir. Bu sürecin sonunda, bağımsız denetçi tarafından incelenen, işletme veya şirketin finansal tabloları ve söz konusu tablolarda, doğruluk iddiasıyla kamuya sunulan bilgilerin, gerçek durumu, dürüstçe yansıtmadığı hakkında bir görüşe varılır (Erdoğan, 2002: 59). Dolayısıyla, denetim, finansal tablolarda denetlenmesi planlanan alana ait bilgilerin, uluslararası denetim standartlarına göre hazırlanmış olan, Türk denetim standartlarına bağlı kalınarak, doğruluğu konusunda, bilgi kullanıcılarına güvence oluşturacak, bir görüşün ortaya konması maksadıyla icra edilir (Yükçü, Koçakoğlu, 2017: 21). Diğer taraftan, bağımsız denetimin ana amacı, denetlenen şirketle ilgili taraflara, finansal tablolarının doğruluğu ve gerçekliği hususunda, makul güvence verebilmek olsa da denetim sonucunda ortaya konan riskler ve aksaklıklar analiz edilerek, denetlenen işletmenin uzun vadeli hedeflerine varabilmesi için bir yol haritası sunarak, yönetime katkı sunabilmektedir (İnam, 2007: 13). Aynı zamanda, bağımsız denetimin, tali amaçları olarak ve ana amaca, sağlıklı

bir şekilde ulaşılmasına olanak sağlayan, Şeffaflık ve kamuyu aydınlatma amaçları bulunmaktadır.

1.4.2.1. Şeffaflık

Şeffaflık, yapılan işlemlere ilişkin bilginin erişilebilir ve aynı zamanda anlaşılabilir olması durumunu ifade etmektedir. Şeffaflık, işletme veya Şirketlerin, ilgili taraflarının beklentilerini karşılar veriler hakkında bilgilendirmekte, istikrarsızlık ve belirsizlik durumlarında, ilgili bilgi kullanıcılarının, ekonomik kararlarını, doğru olarak vermelerine katkı sunarak, genel anlamda, piyasanın istikrara kavuşmasına ve işletme veya Şirketin geleceğe ilişkin, idari ve ekonomik kararlarının, etkinlik düzeyinin artmasına yardımcı olabilmektedir (Derin, 2006: 64).

Şeffaflık amacının, üzerinde durduğu husus, kamuya deklare edilen finansal bilgilerdir. Söz konusu bilgileri kullanarak, rasyonel karar almak isteyenlere, faydalı olabilmesi için ilgili bilgilerin anlaşılabilir, güvenilir, ihtiyaca uygun olması ve karşılaştırılabilme kabiliyetini taşıması gerekmektedir (Usul ve Bekçi, 2001: 67-69). Finansal bilgilerin, güvenilirliğini, kamu yararını göz önüne alarak analiz eden ve varsa hataları, usulsüzlükleri ve riskleri ortaya çıkaran ve tekrarlanmasını önleyici yönü bulunan, bağımsız denetimin sonucunda, tespit edilen bulguların, işletme veya Şirketin ilgilileri ve ilgili birimleriyle paylaşılması, işletme veya Şirketin performansının artmasına destek olabilmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetim sonucunda, elde edilen bulguların ve denetçinin vardığı görüşün, kamuya açıklanıyor olması, işletme veya Şirketin muhasebe biriminin, muhasebe sürecini baştan aşağıya daha dikkatli ve özenli olarak yürütmesine ve finansal tabloların, Şeffaflık ilkesine uygun olarak hazırlanmasına, zorlayıcı ve özendirici olabilmektedir (Pirgaip, 2004: 8).

1.4.2.2. Kamuyu aydınlatma

İşletme veya Şirket, sahip ve ortakları ve yöneticileri, kurumun finansal durumu ile ilgili sürekli ve güvenilir bilgiye sahip olabilme ihtiyacı hissederler. OECD tarafından, etkin ve verimli bir yönetim ilkesi olarak sunulan, kamuyu aydınlatma ilkesi, işletme veya Şirketle ilişkili taraflara, kuruluşun menfaatlerini dikkate alacak biçimde, tam, gerçek, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve ulaşım maliyetleri en az olan bilgilerin temin edilmesini amaçlar. Sermaye piyasasının, en önemli ilkelerinden olan, söz konusu ilke, mevcut ve potansiyel yatırımcıların, işletme veya Şirketin içinde bulunduğu finansal pozisyon hakkında, gerçek,

tam, doğru ve ihtiyaca uygun bilgi sağlayabilmeleri ve ekonomik kararlarını rasyonel olarak verebilmeleri açısından, son derece önem arz etmektedir (Güler, 2006: 54). Kamuyu aydınlatma prensibinin, ekonomi ve ekonomik aktörler için sahip olduğu önem aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Arsoy, 2008: 25):

- Mevcut ve potansiyel yatırımcılar için yatırım risklerine karşı bir kalkan görevi görür. Tasarruf sahiplerinin, piyasadan çekilmesini engelleyerek piyasalara duyulan güven duygusunun artmasına katkı sağlar.
- Kamuyu aydınlatmada yaşanan aksaklıklar, piyasalarda rekabeti zedeleyen davranışlara ve piyasanın etkinliğinin azalmasına yol açar. Dolayısıyla, ekonominin tümü bir biçimde olumsuz etkilenmiş olur.
- İhtiyacı karşılayamayan ve anlaşılır olmaktan uzak bilgiler, sermaye maliyetini yükseltebilir.
- Güvenilir bilgi, işletme veya şirkette bulunan karar alıcıların özgüvenini çoğaltarak büyümeyi ve kârlılığı etkileyerek sağlıklı yönetim kararlarının alınmasına ortam hazırlar.
- Paylaşılan bilgilerin niteliği ve niceliği, olumlu yönde geliştikçe, işletme veya şirketin piyasa değeri de artan talebe bağlı olarak yükselebilecektir.
- Kamuyu aydınlatmanın, daha kaliteli bir biçimde gerçekleştirilmesi ile işletme veya şirkete yatırımcıların, sürekli yatırım yapmalarını mümkün kılabilir, kuruluşun yönetiminin kredibilitesi ve hesap verebilirlik seviyesi artabilir.

Bu kapsamda bağımsız denetim, finansal tablolarda yer alan ve açıklanan bilgiler ile ilgili makul bir teminat oluşturarak, potansiyel ve mevcut yatırımcılara sunulması ve kamu menfaatinin, muhafaza edilmesi açısından, kamunun doğru aydınlatılması fonksiyonunu, gerçekleştirebilir. Etkin bir kamuyu aydınlatma politikasının, sermaye piyasalarına duyulan güveni arttıracığı ve sermaye girişlerine yol açacağı, tersine kamuyu aydınlatmanın, yetersiz kalması ve şeffaflığın kaybedilmesi durumunda etik olmayan ve gerçeğe dayanmayan davranışlara sebep olacağı ve böylelikle, güven duygusunu zedeleyerek piyasadan çıkışlara ve kaçışlara zemin hazırlayacağı kabul edilir (Özşahin, 2000: 9). Dolayısıyla, işletme veya şirketin, finansal tablolarının gerçekliği hususunda, bir görüş sunan bağımsız denetim, işletme veya şirketin güvenilirlik imajı kazanması hususunda etkin bir rol oynayabilir (Uzay, 2014: 3).

1.4.3. Bağımsız Denetimin İşlevleri

Bağımsız denetim kurumunun varlığı, işletme veya şirketin, iç ve dış bilgi kullanıcılarının faydasına yönelik, birtakım işlevlerin beklenmesine ve ortaya çıkmasına hizmet eder. Söz konusu işlevler; bilgilendirme, koruyuculuk ve caydırıcılık olarak sayılabilir (Ulusoy, 2006: 34).

1.4.3.1. Bilgilendirme işlevi

İşletme veya şirketlere ait finansal bilgilerin, tablolar vasıtasıyla kamuoyunun bilgisine açık hale getirilmesi, etkin bir piyasa gelişimi için önemli bir fonksiyona sahiptir (Çürük, 2004: 4). Günümüzde, ekonomik faaliyetlerin karmaşık bir yapıya bürünmesi ve etkili diğer faktörler sebebiyle, söz konusu işlem ve olaylara ilişkin belirli bilgilerin, muhasebe sistemi içerisinde saklanabilme durumlarının ortaya çıkması nedeniyle, işletme veya şirketler tarafından paylaşılan, mali bilgilere şüpheli bir gözle bakılma ihtimalini arttırmıştır (Pirgaip, 2004: 3). Diğer bir ifadeyle, muhasebe hilelerine başvurarak, gerçekliğin tamamen veya kısmen açıklanan finansal tablolara yansıtılmaması, işletme veya şirketin ilgili taraflarının, ihtiyaca uygun bilgiye ulaşamama riskini doğurabilir, dolayısıyla, ilgili firmaya ilişkin olarak, hatalı bir ekonomik karar alınması riskini arttırabilir. İşletme veya şirketle ilgili taraflar, söz konusu bilgi riskini azaltmak amacıyla aşağıdaki üç yolu tercih edebilirler (Altıntaş, 2007: 11):

- İlgili firmaya ilişkin, ekonomik karar verecek olan kişi, bilgiyi teyit eder ve bulunacağı ekonomik tasarruf için ihtiyaç duyduğu bilginin doğduğu kaynağa ulaşmaya çalışarak, elde ettiği bilgiyi doğrulamaya çalışır. Fakat ekonomik olayların gelişmesi ve karmaşık bir hale bürünmesi, ilgili tarafların kendilerine ulaşan bilgilerin çıkış kaynağına inerek, inceleme yapma fırsatını hemen hemen olanaksız kılmaktadır (Güredin, 2014: 4).
- İlgili taraf, bilgiyi sunan işletme veya şirkete, bilgi riskinin olduğunu aktarır. Finansal tablolarla sunulan her bilginin, gerçekliğine ilişkin sorumluluk, işletme veya şirket yönetimine aittir. Bilgiyi kullanarak, ekonomik karar verecek olan taraf, finansal tablodaki yanlış bilgiye istinaden işlem yapması durumunda ortaya çıkacak zararını, ilgili kuruluşun yönetimi tarafından karşılanmasını isteyebilir. Ancak uğranılan zararın, iflasla sonuçlanması veya iflasa yol açması durumunda, işletme

veya şirket aleyhine, ortaya çıkan bu durumun karşılanması, çoğunlukla mümkün olmamaktadır (Altıntaş, 2007: 11).

- Bağımsız denetimden geçmiş ve olumlu görüş verilmiş olan, finansal tablolardaki bilgilere başvurulur. Böylelikle, uzman incelemesinin sonucunda, makul güvence almış olan, tablolardaki bilgilerin doğruluğu teyit edildiğinden, ekonomik kararlar buna göre verilir (Altıntaş, 2007: 12).

İşletme veya şirket ile ilgili tarafların, karar alıcıların ihtiyaçlarına uygun bilgi taleplerinin karşılanması ve kendileri için rasyonel ekonomik kararları alabilmeleri için, kullanılacak ve değerlendirmeye alınacak olan ilgili bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Niteliği itibariyle, bu özellikleri taşımayan bilgilere dayanılarak ekonomik kararların alınması durumunda, kaynakların etkin ve verimli kullanılmaması sonucu ortaya çıkabilir, doğrudan veya dolaylı olarak kararı alan tarafa, örgüte ve topluma dönük bir zarar durumu oluşabilir (Dönmez, vd., 2005: 53). Bundan dolayı, bağımsız denetimin, piyasaya sunulan bilginin, belirli ve makul bir güvenceyi temin etmesi, ekonomik sistemin etkinliği açısından son derece önemlidir (Sakin, 2008: 50). Bağımsız denetim, aynı zamanda, kamuoyuna hesap verebilirliği güçlendirmektedir. Bu bağlamda, oluşturulan bilgilerin kamuya açıklanması ile bilgilendirme fonksiyonunun yüklediği sorumluluk, gerektiği şekilde yerine getirilmiş sayılır (Sakin, 2008: 50).

1.4.3.2. Koruyuculuk işlevi

Bağımsız denetim, ekonomik tasarrufta bulunacak olanları, menkul kıymet arzında bulunan işletmelerin yönetimini, işletme veya şirkete ait finansal tabloların açıklanması ile ilgili doğru ve yeterli finansal bilgileri, zamanında ileterek tarafların, muhtemel faydalarını muhafaza edebilir. Dolayısıyla denetleyenin, denetim esnasında, temin ettiği kanıt ve bulguları toplaması ve mesleki yeterliliğine dayalı olarak değerlendirmesi neticesinde, bir sonuca ulaşılır. Buna dayalı olarak, finansal tabloların doğruluğu, gerçekliği ve tamlığına ilişkin makul bir güvence vermesi durumunda, işletme veya şirkette ortaya çıkan hataları, minimize edebilir, ekonomik karar alıcıları, söz konusu hataların neden olabileceği ekonomik kayıpların yaşanmasından alıkoyabilir (Özşahin, 2000: 9-12).

Bağımsız denetim raporu, denetim neticesine bağlı olarak, işletme veya şirketin içinde bulunduğu finansal pozisyonu, nesnel biçimde ortaya koyduğundan, işletme veya şirket yönetimine, işletmenin aksayan yönlerini göstererek, gerekli tedbirlerin alınmasına

olanak sağlayabilir ve ilgili tarafları koruyuculuk işlevi görebilir. Ulaşılan nitelikli bilgiler, kuruluş idarecilerinin, geleceğe dair etkin kararlar almasına destek olabilir (Ulusoy, 2006: 37).

1.4.3.3. Caydırıcılık işlevi

İşletme veya şirketlerde, dönem içinde gerçekleştirilen, finansal işlemler neticesinde hazırlanan finansal tabloların, işletme yönetimi ve diğer muhasebe bilgi kullanıcıları tarafından, birbirinden farklı amaçlarla kullanılması, finansal tabloların, işletme yönetiminin menfaatini temin eder biçimde hazırlanması riskini beraberinde getirebilmektedir (Güredin, 2014: 11). Bu sebeple, işletme veya şirketin, bünyesinde yer alan birimlerce, eldeki bilgilerle üretilen muhasebe verilerinin, güvenilirliği ve tutarlığı hususunu inceleyen ve denetleyen, bağımsız denetim mekanizması, ilgili kuruluşun yönetimi tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin, dürüst bir şekilde yürütülmesini sağlayarak, caydırıcılık işlevi üstlenebilir (Demirkan, 1998: 15). Çünkü bağımsız denetçi, incelediği finansal tablolarla ilgili olumlu veya olumsuz kanaatini ifade eden, bir rapor oluşturarak, yönetimin hukuka aykırı işlemlerini kamuoyunun bilgisine sunabileceğinden, yöneticilerin bu bilinçle hareket etmesini sağlayarak, olası manipülatif hareketlerin ve işlemlerin, daha başlangıç aşamasında önlenmesine katkı sağlayabilir (Ulusoy, 2006: 37-38).

1.4.4. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim kurumu, toplum ve ekonomideki, işletme veya şirketin bilgileri ile ilgilenen, çeşitli gruplara doğrudan veya dolaylı şekilde birtakım faydalar sunarak sosyo-ekonomik hayatı düzenleyici katkılar meydana getirebilmektedir (Güredin, 2014: 16-17). Bu faydalar aşağıda açıklanmıştır.

1.4.4.1. Denetlenen işletme veya şirkete sağladığı yararlar

Bağımsız denetim neticesinde, bağımsız denetçi tarafından işletmenin dönemsel olarak içinde bulunduğu finansal durumu tüm sonuçlarıyla birlikte, nesnel ve tarafsız bir biçimde ortaya konulmaya çalışılır. Bu yüzden, işletme veya şirketin finansal tablolarının bağımsız denetime tabi olması, işletme bünyesinde güvenilir, doğru ve şeffaflık düzeyi yüksek finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olmakla birlikte, ilgili kuruluşun yönetim kademesinin sağlıklı ve doğru kararlar vermesine de imkân tanıyabilir (Erdoğan,

2002: 62). Bu bağlamda bağımsız denetim sürecinin, denetime tabi işletme veya şirkete sağladığı öncelikli faydaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Şirket idaresinin ve çalışanlarının iş ahlâkı ve etiğiyle bağdaşmayan tavırlarını ve işlemlerini önleyici etki sağlayabilir (Demirkan, 1998: 20).
- Bağımsız denetim, işletme veya şirket dışından olan bağımsız denetçi tarafından nesnel ve tarafsız bir şekilde gerçekleştirildiğinden, finansal tabloların şeffaflığının ve güvenilirliğinin artmasına dayalı olarak, kuruluşun kredi olanakları ve yatırımcı potansiyeli artabilir (Güler, 2006: 56).
- Kuruluş yönetiminin ve çalışanlarının gerçekleştirdikleri faaliyetlere katkı sağlayarak, kuruluşun uzun vadeli amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olabilir (Güler, 2006: 56).
- Şirket çalışmalarının, tabi olunan mevzuata uyumluluğunu inceleyerek, muhtemel ihlallerin tespit ve telafi edilmesine yardımcı olabilir (Doğan ve Hatunoğlu, 1996: 133).

1.4.4.2. Denetlenen işletme veya şirket ile ilişkili taraflara sağladığı yararlar

Bağımsız denetim müessesesinin, sağladığı bilgilerden, denetlenen firma ile parasal bir ilişkisi bulunan taraflar da yararlanmaktadır. Denetlenen işletme veya şirket ile ilişkili taraflara sağladığı faydalar şu şekilde özetlenebilir:

- İşletme veya şirkete kredi vermeyi düşünen, finansal kuruluşların ve yatırımcıların karar almalarını kolaylaştırabilir (Güredin, 2014: 16).
- Şirket ile ticari bağlantısı bulunan taraflara, kuruluşun finansal pozisyonuna ilişkin güvenilir veri sunabilir (Güredin, 2014: 16).
- İşletme veya şirketin, başka bir firma ile hukuken paydaşlık (satış, devir ve birleşme) oluşturulması durumunda, ilgili kişilere tarafsız bilgiler temin edebilir (Güredin, 2014: 16).
- Denetimden geçmiş finansal tablolar aracılığıyla, ücretlerin ve diğer sosyal yardımların belirleneceği aşamada, yapılan pazarlıkta, işverene ve işçi sendikalarına tarafsız veriler sunabilir (Çelen, 2001: 4).

- Kamuya deklare edilmiş tablolarla, işletme veya şirkete, yatırım yapmayı düşünen yatırımcıları, söz konusu kuruluşla ilgili ortaya çıkabilecek olası risklerden koruyabilir (Çelen, 2001: 4).

1.4.4.3. Devlet açısından yararları

Bağımsız denetimin, devlet açısından, işletme veya şirketin, gerçek gelirinin tespit edilmesi ve vergi matrahındaki gizlenen artışın, ortaya çıkartılmasına bağlı olarak, devletin vergi gelirlerini arttırabilmesi başta olmak üzere, devlet açısından yararları aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

- Bağımsız denetim, işletme veya şirkete ait finansal işlemlerin ve bu işlemlere ilişkin muhasebe sürecinin yanı sıra vergisel işlemlerin, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını, dolaylı yünden denetleyerek, telafi edici ve yol gösterici, aynı zamanda vergi idaresinin ve denetim mekanizmasının işini kolaylaştırıcı, görev üstlenebilmektedir. Bundan dolayı, bağımsız denetim, vergi konusuna giren ve vergiyi doğuran olayı ihtiva eden işlemlerin, doğru olarak, muhasebe kayıtlarına ve nihayetinde finansal tablolara yansıtılmasını sağlayabilir. Özellikle, gelir üzerinden alınan vergilerde, vergi matrahının temel çıkış noktası, işletme veya şirketin ticari kârı olduğundan, ticari kârın, doğru ve tam olarak tespitinin yapılmış olması, neticesinde, vergi kayıp ve kaçığının minimize edilmesi ve vergi tarhiyatının gerçeği yansıtması mümkün olabilir (Demirkan, 1998: 176).
- İşletme veya şirketin, finansal tablolarının, bağımsız denetime tabi tutulması, resmi kuruluşların, ilgili kuruluş nezdinde yapmayı planladıkları denetimin alanını daraltarak, iş yüklerini ve maliyetlerini düşürebilir (Güredin, 2014: 17).
- Bağımsız denetim, makro planlamalar açısından yararlı olabilir. Makro göstergelerdeki iyileşmeler, ekonomide kısıtlı bulunan üretim faktörlerinin, rasyonel ve optimal şekilde planlanmasına ve verimli yatırımlara yöneltilerek, ekonomik etkinliğin sağlanmasına bağlıdır (Demirel, 2007: 18). Bundan dolayı, makroekonomik yapılanmanın ve planlamanın, sağlanabilmesi amacıyla bağımsız denetimden geçmiş ve güvenilirliği ortaya konmuş bilgiler, önem arz eder (Doğan ve Hatunoğlu, 1996: 133). Bağımsız denetimin sunduğu bilgilere bağlı olarak, gerçekleştirilen planlama, ekonomik stratejilerin geliştirilmesine ve etkin çıktılar elde edilmesine katkı sağlayabilir.

1.4.4.4. Sosyal açıdan yararları

Sosyal adalet, adil ve dengeli bir gelir ve servet dağılımının, ekonomide ve toplumda gerçekleştirilmesini gerekli kılar. Vergilendirme mekanizması, günümüz devlet ve toplum yapılarında, sosyal adaleti sağlama fonksiyonu ile kullanılabilir. Diğer bir ifadeyle, günümüz toplumlarında, devletler kişiler arasındaki gelir ve servet dağılımını, adil ve dengeli bir noktaya taşıyabilmek için, vergiye başvurabilmektedir. Vergilendirmede adaletin oluşturulabilmesi ve gelir seviyesi, nispeten düşük olanların, vergi yüklerinin düşürülmesi için anayasanın 73. maddesinde hüküm altına alınmış olan, vergilendirmede mali gücün esas alınması ilkesi benimsenmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetim faaliyetleri, denetlenen kuruluşun, tüm parasal işlemlerinin, finansal tablolara tam ve gerçek biçimde aktarılmasına ve etkin vergilendirme esasları olan, vergi beyannamelerinin, gerçek olarak düzenlenmesine olanak sağlayarak, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebilir (Güler, 2006: 58). Diğer taraftan, bağımsız denetim neticesinde, işletme veya şirkete ait finansal tabloların, doğruluğu, tamlığı ve gerçekliğine ilişkin, düşük bilgi edinme maliyetiyle, makul güvence alan toplumdaki kişiler, bağımsız denetim ile sağlanan bilgilere güvenerek, ekonomik kararlarını, şekillendirebilmekte ve rasyonel bir tercihte bulunabilmektedirler.

1.4.4.5. Sermaye piyasasının gelişimi açısından sağladığı yararlar

Sermaye piyasasının ana işlevi, ekonomideki atıl fonların, doğrudan veya dolaylı olarak, yatırımlara dönüşmesine aracılık yaparak, büyüme ve kalkınma başta olmak üzere, makro verilerin iyileşmesine, imkân sağlamak olarak ifade edilebilir. Sermaye piyasalarının, bu temel fonksiyonu gerçekleştirebilmesi için, fon arz eden ve fon talep eden taraflarla ilgili bilgiyi, temin etmeye gereksinimi vardır. Finansal piyasalarda, fonların yöneleceği yatırım araçlarının, seçimini ve fon büyüklüğünü belirleyen değişken; bilgidir (Sakin, 2008: 47).

Sermaye piyasalarının, söz konusu esas amacına ulaşabilmeleri için, ihtiyaca uygun ve önemlilik düzeyi yüksek olan, tüm bilgilerin, kamuya sunulan finansal tablolarda bulunması gerekmektedir. Bu anlamda, bağımsız denetim raporları, etkili ve etkin bir araç olarak kullanılabilir (Çelen, 2001: 3). Çünkü tasarrufların, yatırıma aktarılması ve bu fonlamanın sürmesi, ilgili işletme ve şirkete duyulan güven ile doğrudan doğruya ilişkilidir. Bu nedenle, finansal tabloların, bağımsız ve tarafsız üçüncü kişilerce denetlenmesi, işletme ve şirkete ve piyasaya duyulan güveni artırarak, yatırımcıların sermaye ve para piyasası

araçlarına yönelmesine, riskin düşmesine ve sermaye piyasalarının gelişimine katkı sağlayabilir (Güler, 2006: 57-58).

1.4.5. Bağımsız Denetim Standartları

Standart kelimesi, bir şeyin, belli bir şekilde veya ölçüye göre yapılması, olarak tanımlanabilir. Denetim işlemlerinden umulan faydanın, elde edilebilmesi için, ilgili işlemlerin, belli bir ölçüde uygun yapılması arzulanır. Bahsedilen ölçütlerin tespiti için, ulusal ve uluslararası düzeyde, birçok denetim standardı oluşturulmuş ve yayınlanmıştır. Böylelikle, denetim faaliyetlerinde ve uygulamalarında, tarafsızlık ve birlik sağlanmaya çalışılmıştır.

1.4.5.1. Denetim standartlarının gelişimi

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları olarak ifade edilen, denetim standartları, ilk kez, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından, 1947 yılında yayımlanarak, pek çok ülke tarafından benimsenen, on tane standarttan oluşmaktadır. Söz konusu standartlar, denetleyenin mesleki sorumluluğunun ve mesleğin yüklediği misyonunun, yerine getirilmesinde, rehberlik eden, genel ilke ve kriterleri belirlemektedir. Bu ilke ve kriterler, denetim faaliyeti için, denetçilere, detaylı ve özgün veriler sağlamaktadır. Söz konusu standartların temel amacı, genel anlamda, etkin bir denetimin çerçevesini ve ana hatlarını belirlemektir (Güredin, 2014: 23-25).

Denetim Standartları Komitesi (ASB), söz konusu standartların adında, Denetim Standartları Açıklamaları (SAS), şeklinde bir değişiklik yaparak, 1972 yılında bir daha yayınlamıştır. Bu açıklamalar, 1947 yılında yayınlanan, on denetim standardının yorumu şeklinde gerçekleştirilmiştir. Denetim yöntemlerinde, yenilemeler yapılmasına karşın, temel standartlar belirgin bir değişiklik geçirmeden, geçerliliğini korumuştur (Dönmez ve Ersoy, 2006: 72).

Kamusal alanların, denetiminin yapılabilmesi maksadıyla, denetim standartları geliştiren kuruluş ise Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütüdür (INTOSAI). Bu kuruluş Birleşmiş Milletler üyesi ülkelerin, yüksek denetim organları veya ihtisaslaşmış aracı kurumlardan oluşan özerk, bağımsız ve politik olmayan, bir meslek örgütüdür. Kuruluş maksadı ise, devletin denetim fonksiyonunu oluşturan, yüksek denetim kurumları içinde, tecrübe ve fikirlerin değişimini motive etmektir. Kuruluşun, 1992 yılında

Washington'da gerçekleştirdiği görüşmede, “Denetim Standartları ve İç Kontrol Standartlarının Ana Hatları” başlıklı, tarihi önemi olan, iki çalışma yayınlanmıştır (HUD, 2015: 24).

Türkiye’de, denetim standartlarına ilişkin düzenlemeler, “Tekdüzen Muhasebe Sistemi”nin oluşturulması aşamasında, “Yeniden Düzenleme Komisyonu” tarafından yapılmıştır. 1972 yılından itibaren, iktisadi devlet teşekkülleri bünyesinde, tatbik edilmeye başlanmıştır. İlk olarak, 1988 yılında, denetimin pratik ve hukuki ilkeleri, belli bir zemine kavuşmuştur. Sonrasında, 3568 sayılı meslek kanununun, 01.06.1989 yılında kabul edilmesi ile birlikte, anılan kanunun 50. maddesine dayanılarak “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” hazırlanmış ve ilgili yönetmelik hükümlerinde, denetim standartlarından bahsedilmiştir. Ancak, söz konusu denetim standartlarının, genel kabul görmüş denetim standartları seviyesi ve niteliğine sahip bulunmadığı belirlenmiştir. 1994 yılı itibariyle, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından, amacı; “ulusal denetim standartlarını tespit etmek” olan, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Komitesi (TMUDESK) oluşturulmuştur (Koçak, 2005: 3). İlgili Komite’nin amacı, ulusal muhasebe ve denetim standartlarını, uluslararası ölçeğe uygun olacak şekilde, oluşturmak ve açıklamaktır. Esas itibariyle, muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar yapan komite, 19 tane muhasebe standardı geliştirmiş olmasına rağmen, komitenin herhangi bir yaptırım gücü olmadığından, beklenen verim elde edilememiştir (Selimoğlu, vd, 2008: 56).

Komitenin, standartlarla ilgili yetersizliği ve başarısızlığı nedeni ile Türkiye muhasebe standartlarını oluşturmak ve geliştirmek görevi, 2002 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na (TMSK) devredilmiştir (Çelik, 2013: 67). Kuruluş amacı; “ulusal düzeyde yayınlanan finansal tabloların, gerçek, güvenilir ve karşılaştırılabilir düzeyde oluşturulmalarını, sağlamaya yönelik, standartları belirlemek ve açıklamak olmuştur” (Başpınar, 2004: 43-44). Uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu ulusal denetim standartlarının, oluşturulması ve yayınlanması fonksiyonunu, yerine getirmek üzere ve meslek mensuplarının, denetim işlemlerini, tekdüze ve tutarlı biçimde gerçekleştirilmesi amacı ile Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur (Selimoğlu, vd, 2008: 57).

- 2011 yılına kadar, TMSK ve TÜDESK şeklinde, iki ayrı kurul olarak standartları düzenleyen kurumlar, birleştirilerek, kurumların, tek bir çatı altında toplanması

amaçlanmıştır. Böylelikle, uygulamada, tekdüzenin sağlanması ve karmaşıklığın önüne geçilmesi, mümkün olabilecektir. Bu kapsamda, 2011 yılında, “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri” ni düzenleyen 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin, yayınlanmasıyla, KGMDSK kurulmuştur. Yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı, oluşturmayı amaçlayan ve ulusal denetim standartlarını, geliştirme görevi olan kurum tarafından, 2018 yılı itibariyle, oluşturulmuş ve yayınlanmış olan standartlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir (KGK, 2018, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4104/Standartlar>):

- 41 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve 6 adet Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları (TMSY),
- 16 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ve 23 adet Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları (TFRSY),
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS),
- 37 adet Bağımsız Denetim Standardı (BDS), bulunmaktadır.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için, Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), bağımsız denetime tâbi olup, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS), uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. BOBİ FRS’nin amacı; gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır. KGK’nın resmi verilerine göre; 2016 yılında, bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan, 6.250 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden, 1.550 şirket TFRS uygulamakta olup, kalan 4.700 şirket, 1.1.2018’den itibaren BOBİ FRS’yi uygulamaya başlamıştır (KGK, 2018, kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/1350/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı).

BDS kapsamında bulunan 37 adet standarttan, 6’sında, bağımsız denetçiler tarafından, denetim faaliyetleri gerçekleştirilirken, aynı zamanda, verginin de güvence altına alınabilmesi için denetçilere bazı fonksiyonlar yüklenmektedir. Söz konusu standartlar aşağıdaki gibidir:

- ✓ BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetimde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları,
- ✓ BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetimde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması,

- ✓ BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi,
- ✓ BDS 550 İlişkili Taraflar,
- ✓ BDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması ve
- ✓ BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi, şeklindedir.

1.4.5.2. Genel kabul görmüş denetim standartları

Bağımsız denetim ile hedeflenen faydanın, elde edilebilmesi için, denetim faaliyetinin, belli bir seviyede kaliteli ve güvenilir olması, gerekmektedir. Beklenen nitelikleri taşımadan, yapılan denetim işlemlerinin, işletme veya şirketin, sahip ve yöneticileri dâhil, herhangi bir bilgi kullanıcılarına, faydasının olmayacağı açıktır (Demirkan, 1998: 24). Bu yüzden, denetim faaliyetlerinden, arzu edilen verimin, kalitenin, yeterliliğin ve güvenilirliğin alınabilmesi, denetim işlemlerinin, birtakım standartlara uygun ve uyumlu olarak, gerçekleştirilmesi ile mümkün olabilir. Uygulamanın, tek ve nesnel olarak yürütülmesi, farklı farklı ve gerçeği yansıtmayan sonuçların ortaya çıkmaması için, söz konusu standartların meslek mensuplarınca rahat algılanması, genel kabul görmüş olması ve ilgili mevzuatının oluşturulması gerekmektedir (Selimoğlu, vd. 2008: 9). İşte uzun süren bir dönemde, uygulanmış olan bağımsız denetim faaliyetlerinin sonucu olarak, oluşturulan ve her bir denetim sürecinde, denetçinin uyması gereken, genel nitelikler halini alan, asgari ve temel ilkelere, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denilmektedir. Söz konusu ilkeler, denetim müessesesine yol gösteren, denetimin esas ilke ve kurallardan, sürecin taşınması gerekli özelliklerden bahseden ve denetçinin denetim ile ilgili kılavuzunu oluşturan temel prensipler niteliğindedir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 71).

Uluslararası literatür ve denetim mekanizması içerisinde, referans olarak kabul gören, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, AICPA'nın, meslek standartları tebliğinde yer alan, 10 standarttan müteşekkildir (Göger, 2006: 14-15). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, geniş bir kapsama sahip olmakla birlikte, "Genel Standartlar", "Çalışma Alanı Standartları" ve "Raporlama Standartları" olarak üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

Genel Standartlar

Genel standartlar, denetim faaliyetlerinin etkinliği ve güvenilirliğine ilişkin, ilkelerden oluşmaktadır. İlgili standartlar, denetim sorumluluğu almış, uygulayıcılar olan, denetçilerin, sahip olmaları gerekli; nitelikleri, davranış biçimleri, mesleki eğitim ve becerileriyle ilgili esasları ifade eder (Güredin, 2014: 27). Söz konusu ilkeler, Genel standartlar, mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık ve mesleki özen ve titizlik prensiplerinden ibaret olmaktadır.

Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı: Denetim faaliyetine başlanması, sürdürülmesi ve tamamlanması, yeterli teknik bilgi, uzmanlık ve deneyim gerektirir. Bundan dolayı, denetimi gerçekleştirecek olan, denetçinin bu özelliklere sahip olması, bir ön koşul olarak kabul edilebilir. Söz konusu niteliklerin, bir denetçi de var olması, hem finansal denetim faaliyetinin, hem de finansal denetime çıktı hazırlayan muhasebe sürecinin, bir ihtiyacıdır. Bu açıdan, pek çok ülkede denetçiliğin gerektirdiği, görev ve sorumlulukları üstlenecek olan kişiler, kanunlar ve hukuki türevleri ile ruhsat almaya hak kazanarak, yetkilendirilmiş meslek mensuplarından oluşmaktadır. Türkiye’de de bağımsız denetim faaliyetlerini yürüteceklerin, 3568 sayılı kanun ile SMMM ve YMM olma koşullarına ve unvanlarına, sahip olmaları gerekmektedir (Türker ve Pekdemir, 2002: 4-5).

Bağımsızlık Standardı: Bağımsızlık, denetim mesleğinin ve faaliyetinin temel koşulunu tanımlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, bağımsız olmayan, bağımsızlığı şüphede uyandıran bir denetçinin, denetim sonucunda hazırlayacağı denetim raporunun, bilgi kullanıcıları açısından, sağlıklı bir veri oluşturamayacağı bir realitedir. Bu standart, denetçilerin, bağımsız düşünme ve davranma yetisine sahip olması, ilgili tüm tarafların çıkarını gözetecek şekilde, tarafsız ve dürüst davranması ve sadece mesleğin gerektirdiği gerekleri yerine getirmeyi amaçlaması, üzerine kuruludur (Sakin, 2008: 13-14).

Mesleki Özen ve Titizlik Standardı: Genel standartlardan üçüncüsü olan, mesleki özen ve titizlik ilkesi, diğer genel standartların koşullarını yerine getiren, denetçinin denetim faaliyetini gerçekleştirirken ve elde ettiği bulgularla denetim sonucunu rapora bağlarken, yeterli ve gerekli özen ve titizlik içerisinde, davranması gerektiğini ifade eder. Bu nedenle, meslek mensuplarının, denetim planlamasında, kaliteli kanıt toplamaları, ilgili standartlara uygun hareket etmeleri ve bu uygunluğu göre, tutum ve davranışlar içerisinde olmaları, beklenmektedir (Demirel, 2007: 23).

Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetimi gerçekleştirecek olan kişilerin, güvenilir bir denetim görüşüne ulaşabilmelerine ve ilgili görüşü destekleyecek miktar ve kalitede, kanıt toplayabilmelerine, yardımcı olup katkı sağlamaktadır (Dönmez, vd., 2005: 56). Çalışma alanı standartları üç adet standarttan oluşmaktadır.

Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı: Denetleyenin, yapması gerekli denetim çalışmasını, tüm yönleriyle, kapsamlı olarak ve yardımcıların olması durumunda, iş bölüşümünün ve planlamasının yapılması ve çalışmalarının gözlem altında tutulması, gerekliliğini ifade eder (Selimoğlu, vd., 2008:11). Planlama, denetlenen firma ile ilgili varsa, önceki denetçilerle ve ilgili diğer çevre ile görüşülerek bilgi edinilmesi, uygulanması, düşünülen denetim prosedürlerinin niteliğinin, ölçeğinin ve zamanının tayin edilmesi ve buna uygun surette, yardımcı elemanların görevlendirilmesi, çalışmalarından meydana gelir. Diğer açıdan, denetim faaliyetlerinin, hassasiyet içerisinde ve verimli bir sonuç doğuracak şekilde gözetimi, denetim hedeflerinin ve hedeflere ulaşmak için, yapılması gerekli işlemlerin anlaşılabilirliği için gereklidir (Kepekçi, 1996: 18).

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı: Denetim işlemlerinin, dayandığı uygulama neticelerinin, tespiti açısından, güvenilir ve destek altyapı olarak, denetlenen firmadaki, iç kontrol yapısının, gerektirdiği gibi incelenmesinin ve değerlendirilmesinin, yapılması gerekmektedir. Denetçinin, müşteri işletmenin, iç kontrol sisteminin, etkin olup olmaması, denetçinin yapacağı denetim faaliyetinin yapısını, zamanlamasını, uygulanacak işlemleri ve kapsamını, doğrudan doğruya etkiler. Şayet, müşteri işletmenin, iç kontrol sistemi yoksa veya olması gerektiği etkinlikte değilse, yapılması düşünülen, denetim faaliyetinin kapsamı, oldukça geniş tutulur ve dolayısıyla, daha uzun bir zaman dilimine sirayet etmesi kaçınılmaz olur. Denetçi, planlamasını yaparken, iç kontrol sistemindeki, zayıf noktaları tespit ederek, ilgili alanlara ağırlık vermek durumundadır. Ayrıca, denetim çalışmasının devamı sırasında, tespit edilen iç kontrol zayıflıkları, dikkate alınarak, denetim planına uygun olarak, hazırlanan denetim programında, düzeltmeler ve düzenlemelerin gerçekleştirilmesi sağlanabilir (Altıntaş, 2007: 17-18).

Kanıt Toplama Standardı: Denetçiler, denetim faaliyetleri neticesinde, herhangi bir görüşe varabilmek amacıyla, yeteri kadar ve yeterli kalitede bulguları, yani kanıtları araştırmak ve temin etmek durumundadır (İnam, 2007: 27). Söz konusu kanıtların,

yeterliliği ve illiyeti, süreci tamamıyla denetleyenin, profesyonelliği ile ilgilidir (Sakin, 2008: 19). Kanıtlarla ilgili, bu aşamada ifade edilen, kanıtların kesinlik taşımasından ziyade, yeterli olması durumudur. Denetim elemanının, müşteri firmanın, bütün işlem ve olaylarını denetlemesi, çeşitli kısıtlar altında mümkün olmadığından, genelde örnekleme yapmak suretiyle, sonuç çıkartma yolunu seçerek, denetim görüşüne varılabilmektedir. Bu bakımdan, denetleyenin amacı, ulaşılan makul görüşünün, dayanağını oluşturan, yeterli ve kaliteli kanıtlar toplamak ve yorumlamaktır (HUD, 2015: 22). Delil toplanmada, dikkate alması gereken, bir diğer husus da kanıtların uygunluğudur. Bu faktör, denetçinin, subjektif bir değerlendirmeye, karşılaştığı veri havuzundan, hangilerini denetim kanıtı olarak, kabul etmesi gerektiği, sorusunun yanıtını ifade eder. Bilginin, finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu yansıtır yansıtmadığı, denetçinin bu bilgiyi uygun bir kanıt olarak, ele alıp almayacağı kararını belirlemede, en önemli faktör olmaktadır (Sakin, 2008: 19-20).

Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim sürecinin çıktısı olan, raporlamanın, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu tespitinin yapıldığı, dönemler itibariyle, tutarlı uygulamaların olup olmadığının açıklandığı, finansal tablolarda yer verilen açıklamaların, yeterliliğinin tespitinin yapıldığı ve denetim sonucunda, finansal tablolara yönelik bir görüşe sahip olması gerektiğini ifade eder (Zorbay, 2004: 5).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: İşletme veya şirketin, ilan edilen finansal tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlandığının, raporda net biçimde yer almasını isteyen, standarttır. Bu yüzden, yayınlanan finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun veya kısmi aykırılık varsa, bunun hangi muhasebe ilkeleri ile ilgili olduğunun, açık olarak denetim raporunda yazılması bir zorunluluktur (Güredin, 2014: 27).

Uygulamalarda Tutarlılık Standardı: İşletmenin, oluşturduğu finansal tabloların, birbirini takip eden muhasebe dönemlerinde, karşılaştırmaya imkân tanıyacak şekilde düzenlenmesi ve izlenen muhasebe politikalarının, tutarlı olması gerektiğini, ifade eden standarttır. Dönemler itibariyle, yayınlanan finansal tablolar arasında, belli başlı farklılıklar varsa ve karşılaştırma yapma imkânı, bu yüzden zorlaşmışsa, denetçi, ilgili farklılıkları ve sonuçları, denetim raporunda açıklamalıdır. Finansal tabloların, esas aldığı muhasebe

politikaları, işletme yönetimi tarafından değiştirilmişse, yapılan farklı uygulamaların ve politika değişikliklerinin, söz konusu döneme ait finansal tabloların dipnotlarında ve denetim raporunda, finansal tablolardaki farklılıklarının, muhasebe ilke ve politikalarından mı yoksa işletmenin faaliyetinde meydana gelen değişiklik sonucu mu oluştuğunu, belirtmesi gerekir (Güler, 2006: 81).

Yeterli Açıklama Standardı: Finansal tabloların, gerçekliğinin ve ihtiyaca uygunluğunun ölçülmesi ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, uyumluluğunun tespiti dışında, yeterli miktarda bilgiyi barındırmasının gerekliliği ifade etmektedir. Bu standart, aksi denetim raporunda ifade edilmedikçe, finansal tablolarda bilgi vermek amacıyla yapılan açıklamaların, yeterli kabul edileceğine işaret eder (Selimoğlu, vd, 2008: 13).

Görüş Bildirme Standardı: Denetleyenin, denetim çalışmaları neticesinde, ulaştığı bulgular ve yorumlar, denetçinin sahip olduğu görüş ile bilgi kullanıcılarına aktarılır. Finansal tabloların, bütünlüğü muhafaza edilerek, denetleyenin raporunda bir görüş beyan etmesi, herhangi bir görüşe varamaması durumunda, bunun nedenlerinin, yine denetim raporunda açıklanması istenir. Denetçi, denetim sonucunda, gerçekleştirdiği denetime dair olumlu, olumsuz, şartlı görüş bildirebilir ya da görüş bildirmekten kaçınabilir. Finansal tablo bilgi kullanıcıları, denetim raporunda bulunan, denetçi görüşünün güvenilir olduğunu kabullenerek, verecekleri ekonomik kararlarda dikkate alırlar. Bundan dolayı, denetim raporlarının, özen ve titizlikle hazırlanması icap eder (İnam, 2007: 33).

2. BÖLÜM

2. TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARIN ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARI İLE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETKİLERİ VE BU KİŞİLERİN SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDEKİ FONKSİYONLARI

Türkiye'de, 3568 sayılı kanuna göre tanımlanan meslek mensuplarının ve meslek mensupları içerisinde, bağımsız denetçilik unvanına sahip olma koşullarını yerine getirerek, bağımsız denetçi unvanını almaya hak kazananların vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi üzerinde etkileri ortaya konulacaktır.

2.1. Türkiye'de Meslek Mensuplarına İlişkin Genel Açıklamalar ve Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Meslek Mensuplarının Etkileri

Meslek mensuplarının, başta meslek kanunu olmak üzere kanuni düzenlemelerle kendilerine yüklenen sorumlulukları, tam manasıyla yerine getirdiklerinde, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve vergi kaybının minimize edilmesi mümkün olabilmektedir. SMMM'ler için, etkin bir muhasebe sürecinin sonunda, YMM'ler için tasdik işlemleri gibi denetim yönü ağır basan etkin bir sürecin yürütülmesinin sonucunda vergi güvencesi ortaya çıkabilir. Bağımsız denetçiler için ise, BDS'de yer verilen, vergilendirmeye ilişkin fonksiyonların, etkin bir biçimde yerine getirilmesi sonucunda, doğru ve gerçek bilgilerin ortaya çıkartılması ve özellikle muhasebe ve bağımsız denetim sürecinde ulusal ve uluslararası standartlara uygun hareket edilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilebilmesine bir biçimde katkı sunabilmektedir.

2.1.1. Türkiye'de Meslek Mensuplarına İlişkin Genel Açıklamalar

3568 sayılı meslek kanunu ile kurumsal hale gelen ve aynı zamanda bağımsız denetim kurumun temelini oluşturan muhasebe mesleği ve mesleği icra eden meslek mensuplarına ilişkin bilgiler ile mesleğin gelişimi, kapsamı ve meslek mensuplarının görev, yetki ve sorumlulukları aşağıda açıklanmıştır.

2.1.1.1. Türkiye’de muhasebe mesleğinin kanuni gelişim süreci

23 Nisan 1920 tarihinde faaliyete başlayan Birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin (TBMM) benimseyerek onayladığı ilk kanun vergilendirmeye yönelik olmuştur (Güvemli, 2001: 103). Maliye Bakanlığı, 1923 yılında kurulmuş olmasına rağmen, teşkilatlanması ve görev ve sorumlulukları, 1936 yılında meclisten geçen “Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun” ile tanımlanmıştır (Taştan, 2006: 63). Kurtuluş savaşı esnasında, Osmanlı İmparatorluğu döneminde, alınan vergilere ek olarak savaşın finansmanında kullanılmak üzere “Tekalif-i Milliye” adı altında, birtakım düzenlemelere gidilmiştir. Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında Osmanlı İmparatorluğu’ndan intikal eden çeşitli vergilerin tahsili sürdürülmekle birlikte, 1925 yılından itibaren vergi sisteminde iyileştirme ve yenileme anlayışıyla yapılanmanın başladığı görülmektedir (Öncel, vd., 2005: 227).

Cumhuriyet’in kurulmasından iki yıl sonra hukuki ve idari alanların tamamında başlayan reform hareketleri, vergi sistemini de kapsamış, o ana kadar önemli bir gelir kaynağı olan aşar vergisinin uygulamasından tamamen vazgeçilmiş, ağnam vergisinin uygulamasına ise tadil ve ıslah edilerek devam edilmiştir. Aşar vergisinin yerine getirilen kazanç vergisinin yanı sıra, muamele ve istihlak vergileri ihdas edilerek vergi sistemine entegrasyonu sağlanmıştır. 1925 ile 1950 yılları arası dönemde çıkarılan vergi kanunlarının bir kısmı ise, vergilendirme ilkelerine ve verginin özellikle, ekonomik ve sosyal amaçlarına ters düşerek, vergi sisteminin karmaşık bir hal almasına, sebep olmuştur. Örneğin, 1929 Dünya Ekonomik Buhranının neden olduğu olumsuz etkileri bertaraf etmek için 1931 yılında, geçici vergi olarak salınan Buhran Vergisi, kriz aşıldığında kaldırılması gerekirken vergi algılamasındaki sadelik, toplanmasındaki iktisadilik ve kuvvetli bir gelir kaynağı olması sebebiyle, 1951 yılına değin uzun yıllar uygulanmıştır (Saraçoğlu, 2008: 137). Söz konusu nedenlerle, vergi sisteminin düzenlenmesi zarureti doğmuş ve 1945-1949 yılları arasında gerekli çalışmalara başlanmıştır (Pehlivan, 2018: 119). II. Dünya Savaşı şartlarında, elde edilen olağanüstü ve haksız kazançları, vergilendirme amacı ile çıkartılan bir tür geçici, genel servet vergisi niteliğine sahip olan Varlık Vergisi, meşru bir amaç için getirilmiş olmasına rağmen, vergi tekniğinden ve uygulamasından doğan bazı sakıncalarından dolayı sosyo-ekonomik açıdan etkin olmayan bir vergi olarak tarihteki yerini almıştır (Öncel, vd., 2005: 229).

Türk vergi sisteminde bulunan vergi kanunlarının büyük bir bölümü Batı Avrupa, özellikle Alman vergi sistemi esas alınarak hazırlanmıştır. Bununla birlikte bu kanunlar, zaman içinde yapılan birtakım değişikliklerle ekonomik ve sosyal yapıya önemli seviyede uyumlaştırılmıştır (Öncel, vd., 2005: 11). Vergilendirme ile ilgili muamelelerle, yakın derecede, ilinti ve ilişki içerisinde bir meslek olan muhasebe mesleği, eş zamanlı gelişmeye tabi olmuştur. Muhasebe mesleğinin, Cumhuriyet tarihi sürecinde, gelişimi, gelişmiş ülkelerdeki gelişmeye paralellik gösterememiştir. 1951 yılında, Türkiye'ye yönelik olarak yayınlanan, Dünya Bankası Raporunun bir sonucu şu şekildedir (Başer, 1999: 59):

“Türkiye’deki muhasebe uygulamalarının, tekdüzelikten uzak ve çoğu hallerde akla yakın karar alabilmeleri için gerekli finansal bilgileri işletme yöneticilerine sağlayacak özelliklerinden yoksun bulunduğunu söylemiştik. Kamu yönetiminde bu durum açıkça görülmektedir. Birçok devlet kuruluşu, kendi düşüncelerine göre, birbirinden kopuk olarak saptadıkları hesap sistemlerini kullanmaktadırlar; birçoğları da karmaşık direktiflere uyum sağlamaya çalışarak hesaplarını tutmaktadırlar. Tekdüze ve basitleştirilmiş bir sistemin kurulabilmesi amacıyla devlet kuruluşlarında kullanılan muhasebe sistemlerinin genel ve geniş kapsamlı bir araştırılması yapılmalıdır.”

Bu raporda ifade edildiği gibi, o dönemlerde muhasebe uygulamalarında bir tekliğin olmadığı, sübjektif uygulamaların söz konusu olduğu bir gerçekliktir (Taştan, 2006: 65). Diğer taraftan, mesleğe ait bir kanunun olmayışı ve meslek mensuplarına ilişkin tanımlamaların yapılmamış olması sorunu, kamu kesimine özgü olmayıp, hızla gelişmeye ve genişlemeye başlayan, özel kesimde de kendini hissettirmeye başlamıştır. Bu hususta; 1932, 1938, 1949, 1958, 1962, 1966, 1980 ve 1984 yıllarında olmak üzere, yaklaşık 10 civarı kanun teklifi hazırlanarak, TBMM’ye arz edilmiş, fakat çeşitli sebeplerle, 1989 yılına kadar herhangi biri kanunlaşmamıştır (Taştan, 2006: 65).

Türkiye’de 19. yüzyıl sonları başlayan, muhasebe eğitimi ile beraber, muhasebeye yönelik eserler ortaya konulmaya başlanmıştır. Osmanlı döneminde Fransa’nın, Cumhuriyet döneminde ise, 1950’li yıllara kadar Almanya’nın, Türk eğitim sisteminde etkisi, muhasebe eğitimine de yansımıştır. Bundan dolayı, ülkemizde muhasebe dilinin gelişmesinde Fransa ve Almanya muhasebe sistemleri etkili olmuşlardır (Güzel, 2010). 1960 sonrasında, ülkemizde, Amerikan muhasebe sisteminin etkilerinin, hissedilmeye başlandığı görülmüştür. 1986 yılı başında uygulamaya giren 3239 sayılı kanun ile VUK’a bir madde eklenerek, “Yeminli Mali Müşavir” lik mesleği tanımlanmış, fakat ilgili madde sonrasında,

Anayasa'ya aykırılık gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir (Taştan, 2006: 66). 1989 yılında, 3568 sayılı, meslek kanunu olarak kabul edilen “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik” kanunu çıkartılmıştır. Bu kanun ile muhasebe mesleği, tam manasıyla tanımlanarak profesyonel bir nitelik kazanmıştır.

2008 yılında, 5786 sayılı kanun ile 3568 sayılı meslek kanununda yapılan değişikliğin yayınlanması ile bazı değişiklikler yürürlüğe girmiştir. İlk belirgin değişiklik, kanun isminde gerçekleşmiştir. Bu kapsamda, “Serbest Muhasebecilik” meslek unvanı kaldırılarak, meslek mensupları “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” olarak tanımlanmıştır. Bundan dolayı, kanunun ismi “3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” şeklinde değiştirilmiştir. 2008 yılından itibaren mevcut Serbest Muhasebeci (SM)'lere, özel mesleki geçiş sınavı hakkı tanınarak, SMMM olabilme imkânı getirilmiştir.

2.1.1.2. Türkiye’de mesleğin tanımı

Muhasebenin sözcük anlamı, “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme” veya “hesapların bütünü” olarak tanımlanmaktadır. Daha geniş manası ile muhasebe; insanoğlunun geçimini temin ederek ayakta kalabilmesi için, çeşitli mal ve hizmet üretim alanlarından birinde, enerjisini özel bir hünere dönüştürmesi demektir (Güneş, 1997: 55). Muhasebe, kurum ve kuruluşların iktisadi olma özelliğine sahip ve parasal olan, işlemlerine dair güvenilir ve anlamlı verileri ortaya koyacak şekilde belgeye dayalı bilgilerin, ilgili kaynaklardan toplanmasını, gerçekliklerinin saptanmasını, kaydedilmesini, tasnif edilmesini, raporlar halinde sunulmasını, analiz edilerek yorumlanmasını sağlayan bilgi sürecidir (Yalkın, 2013: 2). Bu süreci, baştan sona yürüten kişiye “Muhasebeci” adı verilir. 3568 sayılı kanunda yapılan değişiklik sonrası, SMMM ve YMM olarak düzenlenen unvan sahiplerinin tamamına, “Meslek Mensupları” denilmektedir. Mesleklerin icrasında en önemli araç, parasal bir anlam taşıyan belgelerdir. Belgelerin elde edilmesi, sınıflandırılması, belli ilkeler kapsamında belgelerdeki bilgilerin ilgili defterlere kayda alınması, gruplandırılması, çıkan sonuçların analizi ve raporlanması, SMMM mesleğinin uğraş konularıdır (Seviğ, 2002).

3568 sayılı meslek kanunu çerçevesinde, mali muhasebe ve mali müşavirlik faaliyetleri, muhasebenin temel kavramları dikkate alınarak gerçekleştirilir. Temel muhasebe kavramları; kişilik kavramı, sosyal sorumluluk kavramı, işletmenin sürekliliği

kavramı, parayla ölçülme kavramı, dönemsellik kavramı, maliyet esası kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, ihtiyatlılık kavramı, tam açıklama kavramı, önemlilik kavramı, özün önceliği kavramı şeklinde sıralanır. Söz konusu kavramlardan bazıları, müessese ile muhasebenin işlevleri arasındaki bağlantıyı kurarken, diğerleri ise muhasebe sürecine yönelik kavramlar olmaktadır (Taştan, 2006: 69). Mali Müşavir, teoride ve uygulamada kazandığı bilgi, beceri ve tecrübelerini, mükellef konumundaki işletmelere, ilgili mevzuat çerçevesinde sunmaya çalışan uzman kişidir (Civelek ve Durukan, 1997: 31). Bunun yanı sıra, gerek SMMM'lerin, gerekse de YMM'lerin yürüttükleri faaliyetler, 3568 sayılı meslek kanununun çizdiği sınırlar ve ilgili diğer kanunların belirlediği çerçeve dâhilinde faaliyetlerini sürdürmek kaydıyla serbest meslek faaliyeti niteliğine haizdir (Yazıcı, 1998: 427).

2.1.1.3. SMMM'lik mesleğinin konusu

Asıl fonksiyonu, muhasebe hizmetini talep eden işletmelere, yani vergi mükelleflerine, bu hizmeti sunmak olan, serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin konusu 3568 sayılı meslek kanununun 2. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenmiştir.

- “Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-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, şeklinde düzenlenmiştir.”

Sayılan iş ve görevleri kendi nam ve hesabına yerine getirme yetki ve sorumluluğuna sahip olan SMMM'lerin söz konusu faaliyetleri, serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmekte ve gelir vergisi kanununa göre faaliyet neticesinde elde ettikleri kazançlar, serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Bir işletme bünyesinde, serbest muhasebeci ve mali müşavirlik faaliyetini gerçekleştirenler ise, bağımlılık unsuruna sahip olduklarından, bunların, faaliyet neticesinde elde ettikleri kazançlar, ücret geliri sayılmaktadır.

2.1.1.4. SMMM olabilmenin şartları

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, bir unvan olduğundan ve her unvana sahip olma bazı şartlara bağlandığından, SMMM olabilmenin şartları, 3568 sayılı meslek kanununun 4. maddesinde belirtilen genel şartlar ve 5. maddesinde ifade edilen özel şartlar olmak üzere iki başlık altında düzenlenmiştir.

Genel Şartlar:

- *“T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hükümler saklıdır)”*.
- *“Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak”*.
- *“Kamu haklarından mahrum bulunmamak”*.
- *“Türk Ceza Kanununun (TCK), 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, 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 mahkûm olmamak”*.
- *“Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak”*.
- *“Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.”*

Özel Şartlar:

- *“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 fıkrada 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.”

Bahsedilen genel şartlar, esas itibariyle her unvan için gerekli olan ve unvan talebinde bulunanlarda öncelikli olarak aranan şartlardır. Özel şartlar ise, unvanın ihtisas anlamında aradığı özel nitelikler olarak adlandırılabilir. SMMM olmak isteyen bir kişi, muhakkak surette ve eksiksiz olarak hem genel şartları, hem de özel şartları karşılamalıdır.

2.1.1.5. SMMM’lerin görevleri

3568 sayılı meslek kanununun ilgili maddesi uyarınca tanımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğinin konusundan yola çıkılarak SMMM’lerden yerine getirmeleri, beklenen ve istenen görevler; kanuni defterleri tutma, finansal tabloları düzenleme, beyanname düzenleme, denetim ve danışmanlık hizmetlerini sunma şeklinde sıralanabilir. Bunlar sırasıyla aşağıda açıklanmaktadır.

Kanuni Defterleri Tutma Görevi

SMMM’ler, gerçek ve tüzel kişilere ait, işletme veya şirketlerin faaliyet konusu ve hacmi ile orantılı şekilde olmak üzere kanunlar ile tutmaları zorunlu kılınan defterleri tutmak, para ile ifade edilen tüm işlemlerini kayıt altına almakla yükümlüdürler. SMMM’ler, işletme veya şirketler adına ve hesabına TTK ve VUK kapsamında öngörülen defterleri tutarak, ilgili kayıtları yapmak görevini üstlenirler. VUK’un 172. maddesinde tanımlanan ve aşağıda sayılan kişilerin defter tutma mecburiyetleri bulunmaktadır:

- “Ticaret ve sanat erbabı”
- “Ticaret şirketleri”
- “İktisadi kamu müesseseler (tüccarların tabi oldukları hükümlere göre)”
- “Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler (tüccarların tabi oldukları hükümlere göre)”
- “Serbest meslek erbabı”
- “Çiftçiler”.

Kanunen defter tutma zorunluluğu olanlar yukarıdaki gibi olmakla beraber ilgili kanunun 173. maddesinde, birtakım istisnai durumlar ifade edilmiştir. Bu sebeple, “gelir

vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler”, “kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabları” ve “kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler” söz konusu mecburiyetin dışında tutulmuşlardır. VUK’un 176. maddesi çerçevesinde, defter tutma mecburiyeti yönünden tüccar iki gruba ayrılmaktadır. Buna göre;

I. Sınıf tüccar, bilanço esasına göre;

II. Sınıf tüccar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

I. ve II. Sınıf tüccar ayırımı, belli ölçütler üzerinden gerçekleştirilmektedir. VUK’un 177. maddesine göre söz konusu ölçütler, yıllık mal alımı ve mal satımı hacimleri olarak düzenlenmiştir. Bu ölçütler her yılın başında VUK Genel Tebliği ile arttırılmaktadır. 2019 yılı için söz konusu ölçütlere ait hadler aşağıda verilmiştir.

Tablo 2.1. 2019 Yılında Geçerli Olan Yıllık Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Hadleri

Madde 177	Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Hadleri	
	1- Yıllık; - Alış tutarı - Satış tutarı	230.000 TL 320.000 TL
	2- Yıllık gayrisafi iş hasılatı	120.000 TL
	3- İş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı	230.000 TL

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli.../defter-tutma-hadleri, erişim: 31.12.2018.

Yukarıda tabloda görüldüğü üzere, 2019 yılına ait yıllık mal ve hizmet alış tutarı toplamı 230.000 TL’yi, yıllık mal ve hizmet satış tutarı toplamı ise 320.000 TL’yi aşanlar I. Sınıf tüccar sayılarak kanuni defterlerini bilanço usulüne göre tutmak zorundadırlar. Benzer şekilde, gösterilen diğer hadlerin de aşılması durumunda bilanço usulüne tabi olunmaktadır. Öte yandan, tablodaki hadlerin altında gerçekleşmeleri bulunan tüccarlar ise II. sınıf tüccar sayılarak işletme hesabı esasına göre defter tutmak mecburiyetleri doğmaktadır (Yoruldu ve Zeybek, 2014: 20-23).

Bilanço usulüne göre mükelleflerin tutması zorunlu olan defterler; yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri iken, işletme hesabı esasına göre tutulması zorunlu tek bir defter bulunmaktadır, o da işletme hesabı defteridir. Söz konusu defterlerin muhteviyatları ise şöyledir:

Yevmiye defteri: Günlük defter adıyla da bilinen bu defterlere, günlük parasal işlemler, tarih ve madde sırasıyla, düzenli ve öncelikli olarak kaydedilir. Yevmiye defteri, ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numaralıdır.

Defter-i Kebir: Bir diğer ismiyle büyük defter, yevmiye defterine, ilk kaydı yapılan parasal işlem ve olayların sınıflandırılmasına ve belli gruplar altında toplanmasına yarayan muhasebe defteridir.

Envanter Defteri: I. Sınıfa tabi olanların, kanunen tutmaları zorunlu olan üçüncü defterdir. Bu defter, işletmenin, kuruluşu sürecinde ve her dönem sonunda, tüm varlıkların ve kaynakların, o anki, fiziki ve parasal durumunun kaydedildiği, ciltli ve sayfa numaraları birbirini takip eden defterdir.

İşletme Hesabı Defteri: II. Sınıf tüccarın kanunen tutmak zorunda oldukları, tek ve işleyişi basit olan defterdir. Kabaca, faaliyette bulunulan dönem içerisinde, işletme hesabı defterinin sol tarafına gider unsurları yazılırken, sağ tarafına da gelir unsurları yazılır. Dönem sonunda, her iki tarafın karşılaştırılması (mahsuplaştırma) suretiyle faaliyet sonucuna ulaşılır. Söz konusu defterlerin dışında, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler, işletme veya şirket ile ilgili yapılan faaliyetin icabı ve mahiyeti gereği olan ambar defteri, imalat defteri gibi diğer yardımcı defterleri de aracılık hizmeti verdikleri, işletme veya şirket için tutabilmektedirler.

Finansal Tabloları Düzenleme Görevi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, işletme veya şirketlere ait dönem içi muhasebe kayıtlarını ve diğer işlemlerini gerçekleştirdikten sonra, dönem sonlarında temel finansal tablolarını (bilanço ve gelir tablosu) ve faaliyetlerinin gerektirdiği diğer finansal tablolar ile diğer finansal belgeleri hazırlama, düzenleme ve ilgililere sunma görevini de ilgili kanundan aldığı yetki ile üstlenmiştir.

Finansal tablo kavramı, muhasebenin varoluş amacını ortaya koymaktadır. Muhasebenin tanımında, bahsedilen ve yerine getirmek zorunda olduğu raporlama işlevi finansal tablo kavramını, doğurmaktadır. İşletme veya şirketlerin yaptıkları faaliyetlerin, bir çıktısı (sonucu) olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri tarafından hazırlanarak, ilgililerine sunulan finansal tablolarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Çabuk ve Lazol, 2013: 3):

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Fon Akış Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Net Çalışma Sermayesi Değişim Tablosu
- Satışların Maliyeti Tablosu
- Kar Dağıtım Tablosu
- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Temel finansal tablolar, başta olmak üzere, tüm finansal tabloların işletmenin gerçek mali durumunu ve para transferlerini göstermesi, tabloların, muhasebenin temel kavramlarına ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMK) uygun olarak hazırlanmasına bağlıdır (Çabuk ve Lazol, 2013: 3).

Beyanname Düzenleme ve İmzalama Görevi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, işletme veya şirketlerin vergi kanunları uyarınca hazırlayıp, idari mercilere sunmak zorunda oldukları her türlü vergi beyannamesini şekle ve usule ilişkin, kurallara uygun olarak düzenleme görevini de yine 3568 sayılı kanunun kendilerine verdiği yetki sonucunda üstlenmişlerdir. Söz konusu vergi beyannamelerinin, sıklıkla düzenlenenleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi
- Kurumlar Vergisi Beyannamesi
- Katma Değer Vergisi Beyannamesi
- Geçici Vergi Beyannamesi
- Muhtasar Beyanname
- Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi

Kurumlar vergisi veya ticari, zirai ve mesleki kazancı sebebiyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkındaki Genel Tebliğ” uyarınca,

belli hadlere bağılı olarak vergi beyannamelerini imzalatmaları kanuni bir zorunluluktur. Belirlenen ölçütlere göre düzenlenen söz konusu hadleri aşmayan mükellefler, vergi beyannamelerini 3568 sayılı kanuna göre, yetki almış meslek mensuplarına yani SMMM'lere imzalatmak mecburiyetindedirler (Sarılı, 2018: 127).

Beyannamelerini, mevzuat gereğı imzalatmak zorunda olan mükellefler, 2018 yılına ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini, muhtasar beyannamelerini ve KDV beyannamelerini, mevcut yıla ait, hizmet sözleşmesi imzaladıkları, SMMM'ye imzalatmak zorundadırlar. Bu hadlerden, herhangi birini aşanların beyanname imzalatmak zorunluluğı bulunmamaktadır. Fakat bu mükellefler isterlerse, YMM'lere tam tasdik, yaptırabilmektedirler. Beyannamelerini, SMMM'lere imzalatmak zorunda olanlar, bir YMM ile tam tasdik sözleşmesi imzalayarak, kendileri beyannamelerini vergi dairesinden şifre olarak da verebilirler (Sarılı, 2018: 127-128).

Tablo 2.2. 2019 Yılında Beyannamelerini İmzalatma Kapsamındaki Mükelleflerin Bilgileri

	2016 (TL)	2017 (TL)	2018 (TL)
Aktif Toplam	6.999.000	8.012.000	9.913.000
Net Satışlar Toplamı	13.994.000	16.019.000	19.820.000

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/node/88912>, erişim: 31.12.2018.

Tablo 2.2.'ye göre, yıllar itibariyle yeniden değerlendirme oranları çerçevesinde, güncellenen ve belirlenen limitleri aşmayan mükelleflerin, beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğı bulunmaktadır. Mükelleflerin 2018 yılı bilançolarında, aktif toplamı değeri 9.913.000 TL ve üzeri ise bu yıla ait gelir vergisi, kurumlar vergisi, muhtasar ve KDV beyannamelerini muhakkak surette meslek mensubuna imzalatmak zorundadırlar.

Tablo 2.3. 2019 Yılında Beyannamelerini İmzalatma Kapsamı Dışındaki Mükellef Bilgileri

1	II. Sınıf Tüccardan	2016 (TL)	2017 (TL)	2018 (TL)
	Alım satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan bir önceki yıl satış tutarları	234.000	268.000	332.000
	Yukarıda yazılan işlerin dışında işlerle uğraşanlardan bir önceki yıl gayri safi iş hasılatı tutarı	117.000	134.000	166.000
2	Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçilerden bir önceki yıl hasılat tutarı	234.000	268.000	332.000
3	Serbest meslek faaliyeti ile uğraşanların bir önceki yıl hasılatı	163.000	187.000	231.000

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/node/88912>, erişim: 31.12.2018.

Tablo 2.3’de, yıllar itibariyle yeniden değerlendirme oranları çerçevesinde güncellenen ve belirlenen limitleri aşmayan mükelleflerin ise ilgili beyannamelerini meslek mensuplarına, SMMM’lere imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Denetim Görevi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, 3568 sayılı kanunun verdiği yetki ile işletme veya şirketin, finansal denetimini gerçekleştirebilmektedirler. Başka bir anlatımla, işletme veya şirketin, muhasebe süreci devam ederken veyahut muhasebe süreci tamamlandıktan sonra, finansal konularla ilgili, gerek yapılan işlemler, gerekse de düzenlenen kayıtlar, belgeler ve tablolar üzerinden, her türlü denetleme faaliyetini yapabilmektedirler. Bu denetleme görevi, işletme veya şirkette, iç kontrol sisteminin var olup olmadığı, gerekli muhasebe sisteminin, kurulup kurulmadığı, muhasebe kayıt ve nizam sisteminin, doğru işleyip işlemediği ile ilgili olabilmektedir. Bu faaliyetlere ilave olarak, önceki bölümlerde de değinildiği gibi, muhasebe sürecinin nihayetinde, dönem sonu finansal tabloları üzerinden, bağımsız dış denetimin yapılması görevini de üstlenebilmektedirler.

Danışmanlık

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, belli bir uzmanlığı gerektiren mali konularda meslek kanunundan aldıkları yetki ile mali danışmanlık yapabilmektedirler. Özellikle, muhasebe ve vergi ile ilgili mevzuatın ve uygulamanın yaygın ve karmaşık halde olması, işletme veya şirketlerin bu teknik alanlarda bilgilerinin olmaması, durumunu ortaya çıkarmaktadır. SMMM’ler ise, yetkinliğe sahip oldukları alan konularıyla ilgili her türlü desteği çalıştıkları kuruluşlara sağlamaktadırlar.

2.1.1.6. YMM’lik mesleğinin konusu

Muhasebe ile ilgili defter tutma, kayıt yapma, muhasebe bürosu açma ve muhasebe bürolarına ortak olma imkânları kanunen yasak olan Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu 3568 sayılı meslek kanununun 2/B maddesinde aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

- “*Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak*”,

YMM'ler, vergi mükellefi olan kişi ve kurumlara ait muhasebe belge ve kayıt düzenlerini, kurabilmenin yanında, gelişen teknolojiye bağlı olarak muhasebe sistem ve düzeni maliyetlerini aşağıya çekebilecek, yeni program modülleri gibi entegre uygulamaları mükellefler için geliştirebilmektedirler. Bunun dışında finansal, mali ve vergilendirmeye ilişkin her türlü konuda, mükelleflere danışmanlık hizmeti sunabilmektedirler.

- “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”,

YMM'ler, mükellef işletme ve şirketlere ait mizanları, performans çıktılarını, mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu (BA), mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu (BS) gibi faaliyet formlarını, vergi beyannamelerini ve finansal tabloları inceleme, denetleme ve bunlar hakkında, görüş belirtme yetkisine sahiptirler. Diğer taraftan, mesleki ehliyet ve yeterliliklerine bağlı olan alanlarda, tahkim hakemliği, uzlaştırmacılık ve bilirkişilik gibi finansal ve hukuki uzmanlık gerektiren işleri de yapabilmektedirler.

- “Ayrıca 3568 sayılı kanunun 12. maddesi uyarınca çıkartılan yönetmelik ve tebliğler kapsamında tasdik işlemlerini gerçekleştirmek”, şeklinde belirtilmiştir.

YMM'ler, hukuki mevzuat çerçevesinde kalmak şartıyla, mükellef işletme ve şirketlerin finansal tablolarının, vergi mevzuatına uygunluğunu test ederek, hazinenin vergi alacağını güvence altına alabilmek amacıyla, verginin tam ve doğru olarak tespit edilip edilmediğine ilişkin tasdik işlemlerini yerine getirebilmektedirler.

3568 sayılı kanunda tanımlanan iki meslek, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir”in konusu, kanunda açıkça birbirlerinden ayrılmamıştır (Taştan, 2006: 70). Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik, birbirleri ile bağlantılı olan iki meslek olmasına rağmen farklı mesleklerdir. Fakat ilgili meslek kanunu ile bu iki meslek, birleştirilerek SMMM'lere verilmiştir. SMMM ve YMM meslek grupları arasında ise, bazı farklılıklar vardır. Yeminli Mali Müşavirlerin, muhasebe kayıt ve defterlerini tutmaları diğer bir ifadeyle, muhasebe sürecini yürütmeleri, yine ilgili kanun ile yasaklanmıştır. Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, bir anlamda devletin denetim yükünü azaltma amacıyla kurulmuştur.

2.1.1.7. YMM olabilmenin şartları

SMMM'lerde olduğu gibi, Yeminli Mali Müşavir olabilmenin şartları da 3568 sayılı meslek kanununda genel şartlar (Md. 4) ve özel şartlar (Md. 9) şeklinde ayrılmıştır. Genel şartlar, SMMM'lerle aynı iken, özel şartlar unvanın ihtisasına ilişkin olduğundan farklılaşmaktadır.

Genel Şartlar:

- “T.C. vatandaşı olmak”
- “Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak”
- “Kamu haklarından mahrum bulunmamak”
- “TCK'nın 53.maddesinde belirtilen süreleri geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı, bir yıl veya daha fazla süre ile hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenini 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 gibi veya kaçakçılık suçlarından mahkum olmamak”
- “Ceza ve disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak”
- “Mesleğin şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak”.

Özel Şartlar:

- “En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak”,
- “Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak”,
- “Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak şartları aranır.”

3568 sayılı kanunun, 9. maddesi gereğince; “kanunları uyarınca, vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren, kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet sürelerinin, meslekte geçtiği kabul edilir. Ayrıca, bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların, muhasebe birimlerinde, birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak, geçirdikleri

sürelerin, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen, hizmet süreleri de bu itibarla dikkate alınır. Diğer taraftan, serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak, çalışanların bu işyerlerinde geçen, hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir. Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan, yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.”

2.1.1.8. YMM’lerin görevleri

Yeminli Mali Müşavirler’den, kanun ile yerine getirmeleri istenen görevleri yukarıdaki gibi sıraladıktan sonra söz konusu görevleri, ayırt edicilik anlamında denetim, danışmanlık ve tasdik işlemi olmak üzere üç ana başlık altında açıklanacaktır.

Denetim Görevi

Yeminli Mali Müşavirler, 3568 sayılı kanun tarafından, muhasebe denetimi ve vergi denetimi olmak üzere birbiriyle ilişkili olmakla birlikte, birbirinden farklı iki tür denetim gerçekleştirmek ile görevlendirilmişlerdir. Muhasebe denetimi; işletme veya şirket tarafından hazırlanan finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ne uygun biçimde hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesi ve bu konuda bir görüşe vararak bilgi kullanıcılarına sunması sürecini kapsar. Muhasebe denetimine ilişkin yapılan bu tanımlamada vurgulanması gerekli olan nokta, denetçinin sorumluluğu denetime tabi finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili belirtilen görüş ile kısıtlı olmaktadır, yapılan denetimin tamamen doğru olduğuna dair teminat verilmemektedir (Yılancı ve Yıldız, 2001: 297).

Daha önce de ifade edildiği üzere VUK’un 134. maddesinde tanımlanan vergi denetimi; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, saptanması ve sağlanması işlemlerinin bütünüdür. Başka bir anlatımla vergi denetimi, vergi mükellefinin kanunlarla belirlenen ilke ve esaslara göre davranıp davranmadığının araştırılmasını öngörmektedir. Normatif verginin ve gerçekleştirilen bildirimlerin doğruluğunu saptamada vergi denetimi oldukça önemlidir. Vergi denetimi ile vergi kayıp ve

kaçaklarının tespitinin yapılmasının yanında, mükelleflere vergi ödevlerine ilişkin hata ve ihmalleri hususunda bilgiler de verilmektedir (Kocaman, 2008: 3).

Anılan kanunun 135. maddesine göre, vergi inceleme yetkisine sahip olanlar arasında, YMM'ler yer almasa da, meslek mensuplarının vergi denetimi esnasında ortaya çıkartılan hataları gidermek, ilgili hususlarda mükellefleri bilgilendirmek ve muhasebeyi doğru biçimde yapmaya yönlendirmek, doğru beyana teşvik etmek ve vergi kaçakçılığını engellemek gibi fonksiyonları bulunmaktadır (Özel, 2002: 2-3).

Danışmanlık Görevi

Son dönemlerde, yaygın bir şekilde, kullanım alanı bulan danışman kavramı, herhangi bir alan veya konu ile ilgili, uzmanlığına başvurulmuş ve danışılan belli kişi olarak ifade edilebilir. Danışmanlık ise, söz konusu kişinin sunduğu hizmete diğer ifadeyle, müşavirlik hizmetine verilen isimdir (Bayır, 2004: 1). İşletmeler, çeşitli planlamalar ve stratejiler oluşturarak kâr elde etme amacını gerçekleştirmeyi hedeflerler. Dolayısıyla, en az vergiyi ödemeleri durumunda kârları çok fazla azalmayacağından, istedikleri gibi kullanma ve değerlendirme imkânına, kavuşmuş olurlar. Bu bilinçle, uzmanlaşmış ve nitelikli bilgi sahibi kişilere ihtiyaç duyarlar (Yavuz, 2000: 74).

3568 sayılı kanunun, 2. maddesi ele alındığında, YMM'lerin denetim ve tasdik görevleri dışında işletme veya şirketlere danışmanlık hizmeti sunabilecekleri belirtilmiştir. YMM'lerin, müşavirlik hizmeti kapsamlı olarak muhasebe ve vergi alanları ile işletmecilik alanını da kapsamaktadır (Demir, 2009: 95). Dolayısıyla işletme, danışmanlık hizmetini aldığı YMM'den vergi planlaması, satın alma, üretim, finans ve araştırma, şeklindeki temel işletmecilik alanlarının geliştirilmesini, talep edebilir. Fakat YMM'lerin, danışmanlık fonksiyonunun, muhasebe ve vergiye ilişkin olmasının, mesleğin etkinliği açısından yerinde olacağı ifade edilebilir (Demir, 2009: 95).

Tasdik İşlemi Görevi

Yeminli Mali Müşavirlerin SMMM'lerden temel farkı, 3568 sayılı kanunun 12. maddesi kapsamında tasdik işlemini yapma görev, yetki ve sorumluluğunun verilmiş olmasıdır. YMM'lerin vergi yönetimine olan sorumluluğu, asıl olarak bu görevden doğmaktadır. İlgili madde uyarınca, *“YMM'lerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin, finansal tablolarının ve beyannamelerinin, mevzuat hükümleri,*

muhasabe ilkeleri ile muhasabe standartlarına, uygunluğunu ve hesaplarını denetim standartlarına göre inceleyerek, tasdik edecekleri” hüküm altına almıştır.

Tasdik işlemi, mevzuat gereği kişilerin veya bunlara bağlı teşebbüs veya işletmelerinin yeminli meslek mensupları tarafından denetim ilke ve standartlarına uygunluğunun araştırılmasını gerektirir. İlgili araştırma sonuçlarına bağlı olarak, tasdik kapsamına giren belge ve bilgilerin gerçek olup olmadığının imza ve mühür kullanılarak belirlenmesi ve raporlanması biçiminde ifade edilebilir (Tasdik Yönetmeliği, 1990: madde 15, www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.7019&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch). 3568 sayılı meslek kanununda ve ilgili tasdik yönetmeliğinde, YMM için tanımlanan tasdik fonksiyonu, aslında bir nevi denetim kurumunu ifade etmektedir. Tasdik fonksiyonu finansal tablo ve vergi beyannamelerinin; mevzuat, muhasabe ilkeleri, muhasabe standartları ve denetim standartlarına göre ve tarafsız yeminli meslek mensupları tarafından uygunluğunun ve gerçekliğinin araştırılması olarak gerçekleştirildiğinden bu yönüyle finansal denetime benzemektedir. Fakat diğer taraftan, kamu alacağını güvence ve koruma altına alma ve finansal tablolarda yer alan bilgilerin vergi mevzuatındaki hükümlere uygunluğunu ve doğruluğunu araştırma yönüyle vergi denetimine benzemektedir (Canyaş, 2006: 111).

Nitekim tasdik yönetmeliğindeki ifadelere bakıldığında, tasdik fonksiyonundaki gerçek maksadın, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin eklerinde bulunan finansal tablo ve bildirimlerin YMM’ler tarafından vergi mevzuatına uygunluğun ve doğruluğunun sağlanmasına olanak tanımak olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca vergi idaresinin denetim yükünü azaltmak ve vergi idaresi ile mükellef ilişkisinde zaman kazandırıcı bir görevi yerine getirmesini beklemek bir diğer amacını oluşturmaktadır (Ertürk, 2007: 68).

Tasdik Kapsamındaki İşlemler ve Konular

Yeminli meslek mensuplarınca yapılan tasdik işlemlerinin kapsamı, 3568 sayılı kanuna dayanarak ilgili bakanlık tarafından çıkartılan Tasdik Yönetmeliği’nde düzenlenmektedir. Adı geçen yönetmelik çerçevesinde, tasdik işleminin kapsamı aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Kenarda, 2005: 17):

- “*İhracatta KDV iadesi*”,”
- “*Yeniden değerlendirme işlemleri*”,”

- “Değer artış fonunun sermayeye eklenmesi”,
- “Yatırım İndirimi uygulaması”,
- “Araçlara ilişkin KDV istisnası”,
- “Temel gıda maddelerinde KDV istisnası”,
- “Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara ilişkin KDV istisnası”,
- “Uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılacak olan teslim ve hizmetlere ilişkin KDV iadesi”,
- “İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimlerinde ÖTV istisnasına ilişkin işlemler”,
- “Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası”,
- “Solvent türlerinin, ÖTV kanunu kapsamında teslimine ilişkin işlemlerle ilgili tasdik raporları”,
- “Gerçek ve tüzel kişilerin/şirketlerin, dernek ve vakıfların yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler”,
- “Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi gerçek ve tüzel kişiler tarafından verilen muhtasar beyannameler”,
- “Kamu borçlarını erteleme ve taksitlendirme talep ve değerlendirme formları”,
- “Veraset ve İntikal Vergisine tabi servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler”,
- “Vakıflara ve tesislere muafiyet tanınması ile ilgili işlemler.”

Tasdik İşleminin Aşamaları

Tasdik işlemi, birkaç aşamadan meydana gelmektedir. Bu aşamalar sırasıyla; tasdik talebi, tasdik sözleşmesi, denetleme, tasdik sonuçları, tasdik raporlarının incelenmesi ve tasdik sorumluluğunun tespit edilmesi halinde yapılması gerekli işlemler şeklindedir (Tüm, 2010: 110).

Tasdik Talebi: Tasdik kapsamında olan finansal tablolar ve beyannameler ile bildirimlerin Yeminli Mali Müşavirler tarafından denetime tabi tutulması ve tasdik edilmesi, ilgili firmanın talep etmesi ile gerçekleşir. Finansal tabloların tasdik edilmesi işlemi mecbur

kılınan gerçek veya tüzel kişilerin, yeminli mali müşavirlerini herhangi sebeple belirlememiş olmaları durumunda belirleme işlemi YMM Odaları Birliği tarafından ilgili odaya bırakılır ve durum taraflara duyurulur.

Tasdik Sözleşmesi: Yeminli meslek mensubu ve vergi mükellefi arasında yapılan tasdik mukavelesi ile tasdikin maksadı muhteviyatı ve özel durumlar ile tasdik hizmetinin süresi, tarafların sorumlulukları ve ücret belirlenir (Yılmaz, 2003: 33). Yükümlü ve aynı zamanda meslek mensubu açısından müşteri konumunda olan kişinin isteği üzerine tam tasdik işleminin bir mukaveleye bağlanması ve imzalandığı tarihten başlamak üzere 15 günlük sürede bir nüshasının ilgili meslek mensubu tarafından, Bakanlığa iletilmesi zorunludur.

Denetleme: Finansal tabloların tasdiki, söz konusu tabloların ilgili olduğu dönem ile birlikte başlayan denetim sonucunda gerçekleştirilebileceği gibi ilgili hesap dönemi kapandıktan sonra başlayan denetimin neticeye ermesinden sonra da gerçekleştirilebilir. Söz konusu iki durumdan hangisine göre yapıldığının, tasdik raporunda belirtilmesi gerekir (Yılmaz, 2003: 33). İşlemler sona erip, finansal tablolar oluşturulduktan sonra gerçekleştirilen denetime, “Geriye Doğru Denetim Yöntemi” adı verilmektedir. İşlemler devam ederken, dönem içerisinde gerçekleştirilen denetime de “Cari Denetim” denilmektedir. Tasdik işlemini gerçekleştiren meslek mensubu, hizmet alan firmaya haber vermeden belli zamanlarda envanter denetimi gerçekleştirebilir.

Tasdik Sonuçları: Finansal tablo ve beyannamelere ait tasdik sonuçları, hizmeti sunan meslek mensubunca hazırlanan raporda belirtilir ve 3 nüsha şeklinde düzenlenen tasdik raporunun 2 nüshası hizmet alan firmaya verilir. Rapor ile finansal tablo ve beyannameler arasındaki mutabakatın sorumluluğu yeminli mali müşavire aittir (HUD, 2015: 503).

Tasdik Raporlarının İncelenmesi: Tasdik raporları, tasdiki yapan meslek mensubu tarafından veya ilgili vergi dairesince Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi Başkanlığı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik birimine gönderilmekte ve ilgili komisyonun incelemesine tabi tutulmaktadır. Yapılan incelemenin kapsamını, raporda yer verilen bilgiler oluşturduğundan maddi hataların tespitinin dışında esasa yönelik hata ve eksikliklerin tespit olanağının olduğunu söylemek güçtür (Aygündüz, 2006: 21).

Tasdik Sorumluluğunun Saptanması: Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi inceleme elemanları tarafından yapılacak olan vergi incelemesi neticesinde bir matrah farkının saptanması halinde inceleme elemanları ortaya çıkartılan fark ile meslek mensuplarının sorumlulukları arasındaki bağlantıyı raporlarında açık bir biçimde belirtmelidirler. Denetim sonucu, bir matrah farkının tespit edilmesi, meslek mensuplarının mesul tutulabilmesine tek başına imkân tanımamakta, ortaya konulan vergi ziyayının, tasdik kapsamında olan bir işlemde gerçekleşmiş olması gerekmektedir (Yılmaz, 2003: 34-35).

Tasdik kapsamının genişliği ve çeşitliliği, meslek mensuplarına birtakım yetkiler verilmesini zorunlu kılmaktadır. İlgili yetkilerin bir kısmı, 3568 sayılı meslek kanunundan bir kısmı ise ilgili diğer mevzuattan doğmaktadır.

2.1.1.9. YMM'lerin yetkileri ve tasdik işlemlerinde gözetilen ilkeler

3568 sayılı kanunda yetkinin tanımlanması konusunda, sınırlı kalması sebebiyle yine ilgili kanun temel alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan yönetmelik ve tebliğler ile YMM'lerin yetkileri hüküm altına alınmıştır.

YMM'lerin Yetkileri

Yeminli Mali Müşavirlere, ilgili kanun ve mevzuat ile verilen denetim ve tasdik gibi görev ve sorumlulukların yerine getirilebilmesi amacıyla Tasdik Yönetmeliğinin 12. maddesiyle bazı yetkiler verilmiştir. Bu açıdan, YMM'ler gerçekleştirdikleri denetim esnasında tasdik konularıyla alakalı defter, belge ve kayıtları, gizli olsalar bile inceleyebilir ve tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri işletme veya şirketin muhataplarından isteyebilir (Yılmaz, 2003: 33-34). Bunun yanında, YMM'ler tasdik sözleşmesi yaptığı kuruluşun yönetim ve genel kurul toplantılarına dâhil olabilir ve istek üzerine ilgili toplantılarda, tasdik faaliyetini ve neticelerini ilgilendiren hususlarda açıklamalar yapabilir. Bu yetkilerin dışında, tasdik konusu belgelerle ilgili tespit ettikleri olumsuzlukların telafi edilmesini, hata, hile ve noksanların düzeltilmesini, ilgili kuruluş yönetiminden isteyebilirler. Bu istemin gereği yapıldığı takdirde tasdik işlemi gerçekleşir. Aksi durumda, YMM tarafından ortaya konan olumsuzluklar ilgili birimlere aktarılır (Yılmaz, 2003: 33-34). YMM'lere ilgili yönetmelikle bırakılan yetkilerin dışında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yapılan, düzenlemelerle aşağıda tanımlandığı gibi bazı farklı yetkiler verilmiştir (Tüm, 2010: 110).

Defter ve Belge İbrahim İsteme: VUK'un 256'ncı maddesine göre, YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan veya silsile yoluyla taraf olanların tebliğler ile belirtilen usul çerçevesinde defter ve belgelerini YMM'lere ibraz etmeleri zorunludur. Bu kapsamda, meslek mensubu tarafından defter ve belge ibrazı yazılı şekilde talep edilecek ve yazıyı alan mükellef 15 gün içerisinde bu talebi yerine getirecektir (Saruç ve Sarılı, 2004: 179). Söz konusu zorunluluk, ilgili meslek mensubunca tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili olan defter ve belgelerle sınırlı tutulmaktadır. Bu anlamda, tasdik kapsamında bulunmayan hesap ve işlemlere ilişkin defter ve belgelerin ibrazını YMM'nin isteme yetkisi mükellefin ise buna uyma zorunluluğu bulunmamaktadır (Saruç ve Sarılı, 2004: 179).

Karşıt İnceleme Yapma: Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Tasdik Yönetmeliğine dayanılarak çıkartılan 18 ve 19 sıra No'lu Tebliğlerle YMM'lere karşıt inceleme yetkisi verilmiştir. Karşıt incelemede maksat, tasdike konu olan işlemin gerçek mahiyet ve niteliğinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır (Yılmaz, 2003: 46). Bu kapsamda, meslek mensupları gerçekleştirdikleri tasdik doğruluğundan ve doğru olmaması durumunda tasdik kapsamı ile kısıtlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu yüzden, tasdik edilecek beyannamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun sağlanabilmesi için YMM'lerin, tasdik sözleşmesine bağlı olarak tasdik işlemlerini gerçekleştireceği mükellefe mal ve hizmet satan alt firmaya veya firmalar nezdinde gerekli karşıt incelemeleri yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir (Yılmaz, 2003: 46).

Kamu İdaresinden Bilgi İsteme: Kamu idare ve müesseseleri, tasdik konusu ile sınırlı olmak şartıyla YMM'lerin istemiş oldukları belgeleri vermekle yükümlüdürler. Kamu kurum ve kuruluşlarının, temin edecekleri belgeler, sözleşmenin içeriğine ilişkin, açıklamaları kapsayan yazılı belgelerdir (Borakazi, 2006: 53).

Vergi Dairesinden Bilgi İsteme: Hazine ve Maliye Bakanlığının 20 ve 27 No'lu Tebliğleri ile Yeminli Mali Müşavirlere yine tasdik konusu ile sınırlı kalmak kaydıyla vergi dairesinin ekstra bir araştırma yapmasını gerektirmeyen mükellef veya mükellefiyet ile ilgili hususlar için, yazı ile vergi dairelerinden bilgi isteyebilme yetkisi tanınmıştır (Ertürk, 2007: 80).

Tasdik İşlemlerinde Gözetilen İlkeler

Tasdik Yönetmeliği çerçevesinde, YMM'ler tarafından gerçekleştirilen tasdik işlemlerinde gözetilen ilkeler, denetimin yeri, araştırma ve incelemenin planlanması, kanıt toplama, denetim teknikleri, hataları düzeltip hilelerin ortaya çıkarılması, çalışma kâğıtları ve tasdik raporları şeklinde sıralanmıştır (HUD, 2015: 113)

Denetimin Yeri

Yeminli meslek mensupları tarafından yapılacak tasdik işlemleri ve bu kapsamdaki inceleme ve denetleme hizmet alan firmada gerçekleştirilir. Fakat firmanın fiziki durumu uygun değil ise tasdik kapsamında bulunan defter ve belgelerini getirmek kaydıyla YMM'nin ofisinde yapılabilir. Sürekli denetimin ise, mükellefin işyerinde yapılması kuraldır (Tüm, 2010: 111).

Araştırma ve İncelemenin Planlanması

Tasdik eyleminin önemi, kapsamı ve yapılacağı zaman dilimi, nazara alınarak beklenen amaca ulaşılabilmesi ve belli bir sistematik içerisinde uygulanabilmesi için başlangıçta planlama yapılması gerekmektedir (Aygündüz, 2006: 19). Tasdik faaliyetine ilişkin yapılacak planlamada aşağıdaki hususlara dikkat edilir (Tüm, 2010: 112):

- İşletme veya şirketin örgüt yapısı, iç kontrol sistemi, üretim süreci, iş akışı ile işletme veya şirketin yer aldığı sektöre ait gerekli incelemelerin gerçekleştirilmesi,
- Finansal tablolar, evvelki döneme ilişkin çalışma kâğıtları ve tasdik raporları, vergi inceleme raporlarının incelenmesi,
- İşletme veya şirketin muhasebe politikasının muhasebe standart ve ilkelerine uygunluğunun incelenmesi,
- Tasdik faaliyeti esnasında bilgi elde edilebilecek firma çalışanlarının tespiti ve aralarında koordinasyonun sağlanması icap eder.

Kanıt Toplama

Denetim faaliyetinin ilk çıkış noktası, kanıt toplama ve toplanan kanıtların incelenmesi esasen denetimin temelini oluşturmaktadır. Aynı aşamalar tasdik çalışması yürütülürken de önem arz etmektedir. Tasdikin kapsamı ile ilgili yeterli ve güvenilir kanıt

toplanması ve kanıt elde edilirken niteliği ve niceliği ile birlikte hata riskinin de dikkate alınması gerekmektedir (Apak, 2004: 3).

Denetim Teknikleri

Yeminli meslek mensupları, tasdik işlemlerini gerçekleştirirken toplanan kanıtların gerçek, niceliksel ve niteliksel olarak yeterli ve güvenilir olmasına dikkat etmelidir. Netice itibariyle, tasdik sonucunda söz konusu kanıtları değerlendirerek bir sonuca varacak ve nihayetinde hazırlayacağı rapor ile durumu ilan edecektir. Bu sebeple, kanıtlar toplanırken aşağıda yer alan denetim tekniklerinin hepsinden veya bir kısmından yararlanabilmektedirler (Tasdik Yönetmeliği, 1990: madde 15, www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.7019&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch).

- **Belge İncelemesi:** *“İşletme veya şirket muhasebe kayıtlarının belgelere dayandığının doğrulanması ve ibraz edilen belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır.”*
- **Sayım ve Envanter İncelemesi:** *“İşletme veya şirket kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması ve fiili ve kaydi envanterlerin yapılması işlemidir.”*
- **Bilgi Toplama:** *“İşletme veya şirket muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması ve alınan bilgilerin her türlü belgeyle tespit edilmesidir.”*
- **Doğrulama:** *“İşletme veya şirket kayıtlarında yer alan hususların, YMM'nin yetkileri dâhilinde ilgili üçüncü şahıslar nezdinde ki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır.”*
- **Karşılaştırma ve Puantaj:** *“Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır.”*
- **Gözlem:** *“Belirli faaliyetlerin yürütülmesi sırasında denetçinin hazır bulunmasını ifade eder. Güvenilir kanıtlar gözlem yoluyla elde edilebilir.”*
- **Analitik İnceleme:** *“İşletme veya şirket 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 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.”

Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkartılması

Hata ve hilelerin tespit edilerek önlenmesi hususunda sorumluluğu, işletme yönetimi ve meslek mensubu müteselsilen ve müştereken paylaşmaktadırlar. Meslek mensubu, tasdik kapsamında bulunan belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğuna ve önemli sonuçlara neden olabilecek hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasına ilişkin özel bir planlama yapmak ve bunu gerektiği gibi yürütmek zorundadır. YMM, tasdik kapsamında belirlediği hata ve hilelerin ortadan kaldırılması amacıyla firma yönetimine beyanda bulunur. İşletme veya şirket yönetiminin ilgili düzeltmelerin yapılması durumunda tasdik işlemi gerçekleştirilir. Fakat hata düzeltilmez ve hileli durum varlığını sürdürürse bu durum bir rapor ile ilgili mercilere aktarılır (Tasdik Yönetmeliği, 1990: madde 16, www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=7.5.7019&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch).

Çalışma Kâğıtları

Yeminli meslek mensubu denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken yeterli ve sistematik bir kayıt düzenine sahip olmalıdır. Kayıt sistemi çalışmaları oluşturulması, toplanması ve dosyalanması ile sağlanır. Çalışma kâğıtları, izlenen denetim yöntem ve tekniklerini uygulanan denetim testlerini yapılan incelemelerle ilgili varılan sonuçları gösteren oluşturulması zorunlu belgelerdir. Çalışma kâğıtlarında aşağıdaki hususların yer alması gerekir (Tasdik Yönetmeliği, 1990: madde 17, www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=7.5.7019&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch).

- *“Her çalışma kâğıdında, bir başlık bulunur. Bu başlık, denetlenen müşteriyi, denetlemenin yapıldığı dönemi, çalışma kâğıdının konusunu, hazırlayan YMM'nin ad ve paraflarını ve hazırlama tarihini içerir.”*
- *“İyi bir dosyalamanın yapılması açısından kâğıtlar uygun bir düzende kodlanır.”*

- “Tamamlanmış çalışma kâğıtlarında yapılan denetleme yöntem ve teknikleri ile ilgili hususlar, puantaj işaretleri ve sembollerin anlamları açıkça gösterilir ve yeterli açıklamalara yer verilir.”
- “Çalışma kâğıtları, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, defter kayıtlarının ve buna göre düzenlenmiş finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşır.”
- “Her çalışma kâğıdında hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi belirtilir.”

Çalışma kâğıtlarındaki tasarruf ve mülkiyet YMM’ye aittir. Çalışma kâğıtlarının bir düzen içerisinde düzenlendikleri yılı takip eden yılbaşından itibaren 10 yıl süreyle muhafaza edilmesi ve yetkili mercilerce istenildiği takdirde ibraz edilmesi mecburidir (Tüm, 2010: 115).

Tasdik Sonuçları

Tasdik faaliyetinin gerçekleştirilmesi ve nihayete erdirilmesine hukuken bağlanmış olan bazı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Tasdik sonuçları, Tasdik Yönetmeliğinin 18. maddesinde düzenlenmiş olup, tasdik işlemlerinin sonuçları daha önceki bölümlerde açıklanmıştır.

Tasdik Raporları

YMM tarafından düzenlenen tasdik raporları, Tasdik Yönetmeliğinin 7. maddesi ile tasdik kapsamında bulunan hususlara ilişkin olarak düzenlenir. Düzenlenen tasdik raporuna meslek mensubunun sicil numarasının yanında genel ve özel olmak üzere iki sayı numarası verilir. Raporlar; anlaşılabilir, açık ve sade bir üslup kullanılarak yazılmalıdır. Sürekli denetleme neticesinde oluşturulan tasdik raporlarında finansal tablo ve raporlara doğrudan veya dolaylı tesir eden veya etme ihtimali bulunan mevzuat aykırılıkları ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ne uygunsuzluk durumları raporda belirtilir (HUD, 2015: 504).

2.1.1.10. Sorumluluk kavramı ve meslek mensuplarının sorumlulukları

Sorumluluk, gerçekleştirilen herhangi bir iş veya işlemin sonucundan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen veya etkilenmesi muhtemel olan kişilere karşı üstlenilen edimler bütünü olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla, günlük hayatın içerisinde yer alan ve karşılaşılan

her durumda sorumluluk kavramına rastlamak mümkün olabilmektedir. Özel hukuk, vergi hukuku ve meslek mevzuatı ve bu kapsamda çıkartılan tebliğler ve yönetmelikler çerçevesinde sorumluluk kavramı aşağıda detaylı olarak incelenmiştir.

Sorumluluk kavramı

Sorumluluk kavramı, kişinin kendisinin veya başkalarının davranışlarından dolayı üçüncü kişilere karşı söz konusu davranışların olası sonuçlarını kabul edilmesini tanımlayan bir kavramdır (Akgün, 2004: 283). Fakat sorumluluk kurumu, hukuki ve cezai boyutlarıyla iki biçimde değerlendirilebilir. Hukuki anlamda, sorumluluk kavramını, farklı hukuk dallarının, kendine göre tanımlaması ve yorumlaması nedeniyle ortaya tam olarak koymak mümkün değildir. Fakat bir tanım yapmak gerekirse; hukuk düzeninin, hukuka aykırı fiiliyle başkasına maddi veya manevi bir zarar vermiş olan kişiyi (gerçek veya tüzel kişi), verdiği zararı, gidermekle yükümlü tutması manasına gelmektedir (Bekçioğlu ve Arslaner, 2010: 31-32).

Sorumluluk kurumunun, bir başka türünü cezai boyutu oluşturmaktadır. Bu kapsamda, hürriyeti bağlayıcı nitelikteki cezalar ve adli para cezaları cezai sorumluluğun muhteviyatını teşkil etmektedir. Meydana gelen maddi zarar, borçlu ve üçüncü kişi için hukuki manada maddi sorumluluğun yanında cezai sorumluluğu da getirmektedir. Örneğin VUK'un 359. maddesinde, tanımlanmış olan fiilleri gerçekleştirerek vergi ziyanının oluşmasına sebep olan kişi hakkında hem hapis cezası, hem de ilgili kanunun 344. maddesinde ifade edilen vergi ziyayı cezasının uygulanması söz konusu olabilmektedir (Bekçioğlu ve Arslaner, 2010: 32).

Özel hukukta sorumluluk kurumu, borç-alacak ilişkisinden kaynaklanmaktadır. Borç kavramı, borçlunun alacaklıya karşı yerine getirmesi gerekli olan ve alacaklının da yerine getirilmesini, isteme hakkının bulunduğu belirli bir edimi belirtmektedir (Yılmaz, 2003: 13). Bu ilişkinin, doğal bir sonucu olarak borçlu borcunu ifa etmek ile mükelleftir. Borcun, ifası halinde, herhangi bir uyuşmazlık sebebi kalmamakta, fakat borcun; borçlu tarafından gereği gibi ifa edilmemesi durumunda alacaklıya karşı sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. Borç ilişkisinde, borçlunun, borcunu karşılamamasının müeyyidesine “sorumluluk” denilmektedir (Yılmaz, 2003: 13).

Borçlar hukuku kapsamında, sorumluluk kavramının iki farklı kullanımı bulunmaktadır. İlk anlamı alacaklıya, borçlunun mal varlığına el koyabilmesi imkânını

tanıyan sorumluluk kavramı; alacaklının hakkına kavuşabilmesi için borçlunun sahip olduğu mal varlığına cebri icra yoluyla el koyabilmesi yetkisine ilave olarak aynı zamanda borçlunun başına geleceklere katlanma zorunluluğunu tanımlar. Sorumluluğun, söz konusu bu türü gerçek ve teknik anlamda sorumluluk veya “... ile sorumluluk” olarak adlandırılmaktadır (Özdiler, 2005: 2).

Sorumluluk kavramının, diğer bir anlamı ise, sorumluluğun kaynağını tanımlayarak borçlunun neden sorumlu olacağını ifade eder. Dolayısıyla, bu durum “....den sorumluluk” olarak açıklanır (Yılmaz, 2003: 13). Sorumluluğun bu şekilde sorumluluğun kaynakları özel hukuk kapsamında haksız fiil ve sözleşmeye aykırılık durumlarını yansıtır. Vergi hukukunda ise iki şekilde de sorumluluk kanundan doğmaktadır. Örneğin VUK’un 10. maddesi çerçevesinde, kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğunu düzenleyen hükümde, “... bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden...” ve “kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır” şeklinde ve “...den” hem de “ile sorumluluk” biçiminde ele alınmıştır (Özdiler, 2005: 3).

Borç kavramına dayanılarak, yukarıda bahsedilen iki farklı sorumluluk şeklinin yanında aynı kanun çerçevesinde bir edimin yani borcun yerine getirilmesi açısından ilgili alacaklıya karşı birden fazla borçlunun ifa taahhüdünde bulunup garanti vermeleri veya birden fazla alacaklının bir borcu talep edebilme hakkını ellerinde bulundurmaları anlamına gelen müteselsil borç kavramına, değinilmiştir. Türk Borçlar Kanunu’nun 41. maddesinde müşterek borçluların hangi şartlarda, müteselsil borçlu olarak kabul edilecekleri ve söz konusu sorumluluğun kapsam ve alanı düzenlenmiştir. İlgili madde açısından müşterek borcun varlığı durumunda müteselsil sorumluluğun doğabilmesi için bu durumun mukaveleden kaynaklanması icap eder. Ticari borçlarda ise, müteselsil sorumluluk sözleşmeden ortaya çıkmamakta ve kanundan kaynaklanmaktadır (Özdiler, 2005: 8).

Özel hukukta, bu türlü bir sorumluluk anlayışının benimsenmesinin nedeni, mağdurun uğramış olduğu zararın telafi edilmesini söz konusu zarara yol açan sorumluların herhangi birinden veya hepsinden zararını isteyebilme imkânının oluşturulmak istenmesidir. Sorumluluk, zararın oluşmasına bağlı olduğundan zarar ortaya çıkmamışsa sorumluluk da doğmamaktadır. Zarar, ne zaman meydana gelmiş ise, zararın telafi edilmesi sorumluluğu o an itibarıyla başlamış olmaktadır (Aygündüz, 2006: 32).

Sorumluluk kavramına ilişkin vergi hukuku ile ilgili düzenlemeler, VUK'un 8-12 maddelerinde yapılmıştır. Sorumluluk kavramı vergi hukukunda, kendisi gerçek mükellef olmamakla birlikte gerçek mükelleflerle olan ilişkilerinden dolayı, vergi kanunlarının belirtmiş olduğu durumlarda, verginin hesaplanarak tevkif edilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya birtakım işlerin yapılabilmesi amacıyla üçüncü kişilerin mesuliyet yüklenmeleri amacıyla oluşturulmuştur. Nitekim VUK 8/2'de "*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*" biçiminde açıklanmıştır. Burada, vergi sorumlusunun gerçek mükellef adına vergi borç ödemesini yapması olarak tanımlanmaktadır. Bazı durumlarda, mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu olan kişiyi bazı durumlarda asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun adına vergiyi kişisel malvarlığından karşılamakla yükümlü kişiyi bazı durumlarda ise, vergilendirmeye ilişkin ödevlerin, olması gerektiği gibi yerine getirilmesi ile yükümlü olan kişiyi belirtmektedir (Gerçek, 2005: 160).

Meslek mensuplarının sorumlulukları

Müteselsil sorumluluk, bir zararın giderilmesi maksadıyla birden çok kişinin her birinin ayrı ayrı bir kısmının veya hepsinin birden sorumlu kabul edilmesi durumudur. YMM'lerin vergi ziyaından doğan sorumluluğu, bu tür bir sorumluluktur. Diğer bir anlatımla, YMM'ler tasdikini yaptıkları mükelleflerin vergiye tabi hesap ve işlemlerinin vergi kanunlarına uygun olmasından sorumlu kılınmaktadırlar (Taştan, 2006: 126).

Vergi kanunlarında müteselsil sorumluluk müessesesinin oluşturulma amacı; devletin, vergi alacağını güvence altına almak istemesidir. Özellikle kayıt dışı ekonominin çok yaygın olduğu ülkemizde, vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak gayesiyle müteselsil sorumluluk müessesesi uygulamaya dâhil edilmiştir. Böylece, verginin ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulan kişiler ilgili verginin olması gerektiği gibi ödenip ödenmediğini kontrol etmek durumunda kalmaktadırlar (Gündoğdu, 2005: 108). Özellikle YMM'ler, ödenen veya iade alınan verginin doğruluğu açısından müteselsil sorumluluk gibi ağır bir sorumluluk altındadırlar (Taştan, 2006: 127).

YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlerle ilgili olarak yetkilerinin toplumsal açıdan önemine paralel olarak çerçevesi oldukça geniş çizilmiş sorumlulukları mevcuttur (Korkusuz, 2000: 111). Her ne kadar sorumluluklarının, müteselsil ve Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümlerine göre, uygulanacağı belirtilmiş ise de, sorumluluğun

kapsamının, bu denli geniş olacağı düşünülmemelidir. Nitekim idare vermiş olduğu bir özeldesinde, sorumluluğun sınırlarının çizilebileceğini göstermiştir. Bu özelyeye göre; mükellefin, en son bilinen adresinde faal durumda olduğu yoklama memuru tarafından tespit edilmesine karşın daha sonradan adresinde bulunamaması alt firma incelemesine tabi mükelleflerin defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemeleri gibi durumlarda YMM'lerin sırf bu olaylardan dolayı sorumlu tutulamayacakları belirtilmiştir (Taştan, 2006: 127).

Bağımsız denetçilerin, gerek kendi müşterilerine ve gerekse üçüncü kişilere karşı sorumlulukları sözleşmeden veya haksız fiilden doğmaktadır. Sözleşmeye dayanan ilişkilerden kural olarak nispi haklar ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, sözleşme ilişkisi nispi bir ilişkidir. Sözleşmenin nispiliği, iki ya da daha fazla kişi arasında yükümlülük doğuran ilişki olarak ifade edilebilir. Bu ilişki, yazılı bir sözleşme ile tesis edilmektedir. Üçüncü şahıslar (kredi verenler, yatırımcılar, sendikalar, çalışanlar vb.), sözleşmenin tarafı olarak kabul edilmezler. Meslek mensubu ile üçüncü kişiler arasındaki ilişki bir sözleşmeden kaynaklanmamakta olup ve aynı zamanda nispi bir ilişki de olmamaktadır (Çilingir ve Yıldırım, 2005: 98). Müşteriler tarafından bağımsız denetçiler aleyhine açılacak davalar genellikle iki temele dayanabilir (Çilingir ve Yıldırım, 2005: 98).

- Denetlenmiş, finansal tablolarda yapılan yanlışlıklar sebebiyle uğranılan zararların tazmin edilmesi,
- Denetçiler tarafından zimmetlerin saptanamaması nedeniyle uğranılan zararların tazmin edilmesi.

ABD'de çeşitli kanunlar, bağımsız denetim şirketlerinin denetledikleri finansal tablolar bakımından, üçüncü kişilere karşı olan hukuki sorumluluklarını açık bir şekilde tespit edip ortaya koymuştur. Türkiye'de ise, YMM'lerin hukuki sorumluluklarının çerçevesi belirlenmiş, fakat bağımsız denetimden doğan, hukuki sorumlulukları net bir biçimde belirlenememiştir. ABD'de, denetim şirketleri aleyhine açılan tazminat davalarında denetim şirketleri milyonlarca dolar tazminat ödemek zorunda kalmışlardır (Önder, 2001: 104).

Müşterilere Karşı Sorumluluk

Meslek mensupları, müşterileri ile muhasebe ve denetim faaliyetleri ile ilgili olmak üzere genelde bir yıllık periyodu kapsayan bir sözleşme yaparlar. Bu sözleşmeler, Serbest

Muhasebeci Mali Müşavirler bakımından sınırlı uygunluk denetimi kapsamındadır. Sözleşmede var olan işleri; meslek mensubu işin tabiatına uygun şekilde yerine getirmek zorundadır. Yapılması konusunda anlaşmaya varılmış olan iş ve işlemlerin yapılmamasından veya gecikmesinden ötürü müşterinin bir zararı olursa bu zarar meslek mensubunun sorumluluğunda olur. Yeminli Mali Müşavirler ile yapılan tasdik sözleşmesi, gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli finansal tablolar ve bildirimlerin doğruluğunun tasdiki faaliyetlerini içerir. YMM'ler, mukavelede ifade edilen iş ve işlemleri, mevzuat ve meslek ahlâk ilkeleri ile genel kabul görmüş muhasebe prensipleri doğrultusunda gerçekleştirme yükümlülüğü ve sorumluluğunu almış olurlar (Taştan, 2006: 128).

2011 yılında yürürlüğe giren 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 49. maddesine göre; *“kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür”* denilmektedir. YMM'nin eylemi neticesinde, bir zarara yol açtığı tespit edilir ise, fiil ile zarar arasında illiyet bağı kurulur ve neticesinde meslek mensubunun sorumluluğu doğmuş olur. YMM ile müşteri arasında herhangi bir mukavele kurulmadan iş ilişkisi olsa bile kanuni genel kurallara göre yine sorumluluğu doğabilmektedir (Özel, 2001: 13).

Başlangıçta karşılıklı yükümlülük ve sorumluluklarının tamamının, yapılan sözleşmede belirlenmiş olması oldukça önemlidir. Sözleşme dışına taşan yükümlülük ve sorumluluklar, genellikle YMM'lerin aleyhine durumlar oluşturabilmektedir. Özellikle, kusurun ve yoğunluğunun saptanmasında bilirkişilik müessesesinden istifade edilmektedir. Mevzu, ağır ceza alanına giriyor ise, “kusur” yanında “kast” da aranmaktadır (Özel, 2001: 14).

Yeminli Mali Müşavirler ile müşteri arasında yapılan “Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Sözleşmesi”, “Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sözleşmeleri” ve “Diğer Sözleşmeler”in ne ölçüde sağlıklı ve verimli olacağını irdelemek ve doğrularakları sorumlulukları bilmek gerekmektedir. Bir YMM'nin, sözleşmeden doğan sorumluluğunu tayin edebilmek için önce (Taştan, 2006: 129);

- Bir sözleşmenin varlığı,
- Sözleşmenin ihlal edilmesi,
- İhlalden dolayı bir zararın ortaya çıkması,

- Sözleşme ihlali ile zarar arasında illiyet bağının bulunması,
- YMM'nin kusurunun tespit edilmesi,

gerekmektedir. Uluslararası denetim kuralları uyarınca, “bağımsız denetim hizmeti”, bir akde bağlanmalıdır. Bu denetim kuralı, AB ülkelerinde ve ülkemizde de geçerlidir. Bir sözleşmeye bağlanmadan denetimin yapılması mümkün değildir (Özel, 2001: 15).

Türkiye’de sözleşme yapmak her ne kadar zorunlu ise de, yapılacak sözleşmelerin içerikleri meslek üst örgütü ile vergi yönetimi arasında saptanmakta, sözleşmeleri imza eden YMM’ler ile denetim yaptıran “müşteri” ya da vergi yükümlüsünün bu konudaki görüş ve önerileri dikkate alınmamaktadır. Oysaki, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 26. maddesine göre bir sözleşmenin konusu, kanunların çizdiği sınırlar çerçevesinde serbestçe tayin edilebilir.

YMM’ler icra ettikleri faaliyetin icabı gereği bir işverene bağımlı olmadıklarından müşterileri ile yaptıkları sözleşmeler bir “hizmet sözleşmesi” değildir. Mesleki bilginin üst seviyede olması sebebiyle bağımsız olarak vergi mükellefi ile vergi yönetimi arasında “hakem” rolü oynamaktadırlar. Pek çok hukukçu açısından, YMM’lerin yaptıkları sözleşmelerin “istisna akdi” kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir (Özel, 2001: 16).

YMM, sözleşmenin “amacı ve kapsamı” içinde yer alan iş görmeyi yeterince hassasiyet ile yapmazsa veya iş görme esnasında gerekli “özen ve titizliği” göstermezse ilgili akdi ihlal etmiş kabul edilir. İş görme yükümlülüğü, YMM’nin asli görevi olmakla birlikte bunun yerine getirilme biçimini tanımlayan “gereken özen ve titizliğin gösterilmesi” bir yan yükümlülüktür. İş görmenin, müşterinin yararına uygun olarak gerçekleştirilmesi, sözleşmeye uygunluğun bir göstergesini oluşturmaktadır. Örneğin, denetlenmiş finansal tabloların incelenmesi sonucu bilgi kullanıcılarından olan vergi idaresi “vergi ziyana” sebep olan bir hususa rastladığında YMM görevini tam anlamıyla ve müşterinin faydasına yapmamış sayılabilecektir. Sözleşme muhteviyatından böylesine bir sonucu açık bir biçimde çıkarmak mümkün değilse de vergi idaresi, sözleşmenin haricinde vergi kanunları ve meslek kanunu ile böyle bir sonuca varmayı isteyebilmektedir. Her ne kadar asıl olan, sözleşme ise de yargı organları bunun dışına çıkıp sözleşme ile kanunlar arasında, bir ilinti kurmaya lüzum görmeyerek sözleşmenin ihlalini öne sürebilmektedirler. YMM, denetim fonksiyonunu belirli bir zaman diliminde bitirmek mecburiyetindedir. Sözleşmede

öngörülen sürede bitirilemezse ve kanunlarca kabul edilen bir mazeret gösterilmez ise, sözleşme ihlal edilmiş olur. Bu sayılan hususların sağlanamaması, sözleşmenin ihlali sayılmakla birlikte YMM'nin sorumluluğunun kabulü için yeterli bulunmamaktadır. YMM'nin sorumlu tutulabilmesi için ihlal neticesinde zararın ortaya çıkması, zarar ile sözleşme arasında illiyet bağı bulunması ve sonuç olarak YMM'nin “kusurlu” olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir (Özel, 2001: 17).

YMM'nin “zarar” olarak ortaya çıkan sorumluluğu “maddi zarar” niteliğine sahiptir. Maddi zarar, bir kimsenin iradesi dışında mal varlığında meydana gelen azalıştır. Manevi zarar ise, bir kişinin, kişilik haklarına yapılan hukuka aykırı bir tecavüz sebebiyle kişilik değerinde, kişi varlığında iradesi dışında oluşan bir eksilmeyi ifade etmektedir. YMM'lerin mesleki faaliyetleri sebebiyle manevi zarar oluşturmayacağı kabul görmektedir. YMM'nin sorumluluğunun tespit edilebilmesi için öncelikle bir maddi zararın doğması ve doğan bu zararın da muhakkak surette yapılan akitle bağlantısının kurulabilmesi zaruridir. Hukuk mevzuatımızda, illiyet bağının oluşturulabilmesi için “uygun illiyet bağı kuramı”na yönelmek gerekmektedir. Uygun illiyet bağı; zararın, gerçek nedeni olan ve olayın normal akışına ve genel hayat tecrübelerine göre niteliği ve meyli dolayısıyla somut olayda vuku bulan sonucu genel manada oluşturmaya elverişlidir. Ya da bu türden bir neticenin meydana gelme ihtimalini objektif olarak büyük ölçüde artırmış bulunan zorunlu koşulla zararlı netice arasındaki bağı uygun illiyet bağı denilmektedir. İlliyet bağının ortadan kalkması halinde sorumluluk da ortadan kalkar. İlliyet bağının kesilmesine sebep olan durumlar; mücbir sebepler, üçüncü kişinin kusuru ve bizzat müşterinin yani vergi yükümlüsünün kusurudur (Özel, 2001: 17).

Hukuki anlamda, “irade eksikliği” ya da “hukuk düzeninin kınadığı davranış” olarak ifade edilebilen kusur kavramının net ve kesin bir tanımı bulunmamaktadır. Kusur bir eksikliğin, bir özrün anlatımı için kullanılmaktadır (Özel, 2001: 19). Soyut bir kavram olan kusuru somut bir hale getirmek için ölçü olarak “ortalama bir davranış biçimi” örnek alınmaktadır. Bu anlamda, yeminli mali müşavirin sosyal çevresi ve meslek grubu içindeki yeri, aynı koşullara sahip olarak görev yapan normal ve akla uygun bir insan tipi ile karşılaştırılmakta, bu kişinin benzer durum ve koşullar altında göstereceği örnek davranış şekli esas alınmaktadır. Örnek alınan tavırdan her sapma, kusur olgusunun ortaya çıkışını yansıtmaktadır. Zarara yol açan kusur; kanunlara, yönetmeliklere, tebliğlere uygun davranmama şeklinde ise kusur soyut olmaktan çıkıp somutlaşır. Bu durumda kusur açık bir

biçimde ve somut olarak ortada olduğundan ortalama bir davranış biçimini esas kabul etmeye gerek kalmamaktadır. Kusurun somutlaştırılması amacıyla bazı hal ve durumlarda, bilirkişilerin görüşü de alınabilmektedir. Bu ifadeler, “teknik saptama” veya konuyla ilgili “görüş bildirme” ile kısıtlıdır ve hâkimi aydınlatma amacına yönelmiştir (Özel, 2001: 17).

YMM sözleşmelerinde, sözleşmenin, doğruyu yansıtır, yansıtmadığının, imza ve mühür kullanılarak onaylanması “kusur” saptamayı, “mesleki kusur”dan, “doğruluk” kavramına kaydırmış bulunmaktadır. Mesleki kusur, “gerekli mesleki özen”in gösterilmemesinden doğabileceği gibi mesleki özen gösterilmiş olsa bile doğruluk, mutlak anlamda yüzde yüz doğruluk, içerdiği için bu durumun yeminli mali müşavirler tarafından saptanması hemen hemen imkânsızdır (Özel, 2001: 18).

Meslek mensubu tarafından düzenlenen tasdik raporunun doğruyu yansıtmaması sebebiyle oluşan, vergi kayıp ve kaçakları ile cezalarının meslek mensubu veya vergi mükellefi tarafından ödenmesi durumunda diğerine rücu hakkı doğacaktır. Rücu hakkı, mutlak değildir ve hâkimin takdirine bağlıdır. Hâkim, bu yetkisini kullanırken, tarafların kusurlarını araştırarak, kusurların ağırlık derecesine göre kararını şekillendirecektir. Anayasa’nın 38. maddesine göre, vergi idaresinin, bir yönetmelik ile “iştirak” fiilini YMM’lere uygulama yetkisi bulunmamaktadır. Eğer iştirak fiilinden ötürü YMM sorumlu tutulacaksa, bunun kanuni düzenlemeyle yapılması gerekmektedir (Saban, 1993: 59).

ABD’de sözleşme ihlallerinden ziyade, meslek mensubu tarafından mesleki özen ve titizliğin gösterilip gösterilmediği, önem kazanmaktadır. Meslek mensuplarının denetimleri gerçekleştirirken, gereken özeni göstermemeleri neticesinde ortaya çıkaramadıkları ve şirketlere büyük maliyetler yükleyen yolsuzluklar konusu meslek mensuplarına karşı açılan davaların temelini teşkil etmektedir (Sağmanlı, 2000: 33).

Türkiye’de ise, müşteriye karşı sorumluluk konusuna, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile değinilmiştir. Meslek mensuplarının işletme sahip ve yöneticilerine doğru kararlar alabilmeleri maksadıyla doğru ve güvenilir bilgiler, sağlamakla sorumlu oldukları ifade edilmiştir. 3568 sayılı meslek kanununun 12. ve 48. maddelerinde düzenlenen YMM’lerin tasdikten doğan sorumluluğu uygulamada zaman zaman tereddütlere sebep olabilmektedir.

3568 sayılı kanunun 12. maddesinin 4. bendinde, YMM’lerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları ifade edilmiştir. YMM’lerin yaptıkları tasdik niteliği

diğer bir anlatımla tasdikın doğru olmasının objektif ölçütleri, kanunun aynı maddesinin ilk bendinde ifade edilmiştir. Bu bende göre yeminli meslek mensupları, finansal tabloların ve beyannamelerin;

- İlgili mevzuat hükümlerine,
- Muhasebe ilkelerine,
- Muhasebe standartlarına,

uygun olduğunu ve hesapları, denetim standartlarına tabi olarak incelediklerini tasdik etmiş olurlar. Bu ifade ile YMM'lerin sorumluluğunun kapsamı çizilirken, tasdik edilen finansal tablo ve beyannamelerin ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygunluğu ve bu uygunluğun denetim standartlarına göre gerçekleşen bir denetim ile tespit edilip, edilmediği hususu önemli olmaktadır. 3568 sayılı kanunun "Disiplin Cezaları" başlıklı 48. maddesinin ilk bendinde, YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğunun kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk biçiminde algılanamayacağı ifade edilmektedir. Buna göre; görevlerini yapmayan ya da kusurlu olarak yapan meslek mensuplarına disiplin cezası verileceği hüküm altına alınmıştır. Benzer mahiyette, "YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğu kusursuz ve sınırsız bir sorumluluk değildir" görüşünü belirten bir özelge de mevcuttur (Cangir, 2001: 37).

Meslek Örgütlerine ve Diğer Meslek Mensuplarına Karşı Sorumluluk

Meslek mensupları, mesleğe karşı sorumluluğu oluşturan ve mesleğin gelişimine katkı sağlayan ilke ve standartların oluşturulmasına ve uygulanmasına yönelik sorumlulukları üstlenmek durumundadırlar. Kanuni mevzuat dâhilinde meslek mensupları birbirlerine istenilen bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin ve yeni meslek mensuplarının gelişimi ve küresel entegrasyon çabaları, meslek mensuplarının dayanışması ile doğru orantılıdır (Taştan, 2006: 135).

Meslek mensuplarının başta TÜRMÖB olmak üzere bağlı ve tabi oldukları meslek örgütlerine karşı üzerine düşen her türlü sorumluluğu olması gerektiği gibi yerine getirmesi gerekmektedir. SMMM'lerin bağlı oldukları SMMM Odalarına YMM'lerin ise, yine bağlı oldukları YMM Odalarına üye olarak faaliyeti gerçekleştirmenin bir gereği ve sonucu olan aidat ve benzeri ödemelerin süresi içerisinde yerine getirilmesi adres ve diğer bilgilerin değişmesi halinde meslek örgütlerine bildirilmesi, bu örgütlerin düzenleyeceği panel,

sempozyum ve seminer gibi mesleki toplantılara iştirak edilmesi, meslek örgütlerinin genel kurullarına iştirak edilmesi ve mesleki anlamda istenen ve beklenen katkıların sağlanması, her meslek mensubunun mesleki sorumluluğunun bir parçasını oluşturur.

Etik değerleri yaşatan ve yücelten sorumluluk duygusudur. Bilhassa Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, hiçbir meslek muhteviyatında bulunmayan ölçüde büyük sorumluluk gerektiren bir meslektir (Özel, 2001: 17). YMM'lerin yapacağı tasdik işlemlerine miktar sınırlandırılması getirilmesinin yanında bu sınırlamada yeteri kadar ruhsat sahibi meslek mensubunun ve diğer teknik ve fiziki ortamın ve ilgili ekipmanların var olup olmadığı da nitelikli bir mesleki faaliyetin gerçekleştirilebilmesi adına bir kıstas olarak kabul edilebilir. Gerçekleştirilen işlerin fazlalığının kapasite ile ilintili olup olmadığı hususunun meslek örgütleri tarafından ölçülmesi gerekir. Aynı tespit, meslek mensupları için de yapılabilir. Fiziki ortam ve donanımın, personel sayısı ve kalitesi ile yeterliliğinin, görülen mesleki faaliyetleri tam anlamıyla karşılayıp karşılamadığının, tespitinin meslek odaları tarafından yapılması olası mesleki aksaklıkların ve yetersizliklerin erken fark edilerek önlenmesi sonucunu doğurabilir. Kaliteli hizmet vermek, her meslek mensubunun temel felsefesi ve görevi olmalıdır.

3568 sayılı kanuna istinaden çıkarılan 29 no'lu tebliğ ile YMM'lerin başka YMM'lere tam tasdik hizmetini verdikleri mükelleflerle ilgili bilgileri paylaşma mecburiyeti getirilmişti. Bu mecburiyetin kaldırılması ile ilgili açılan davada, Danıştay'ın bu iptal talebini reddetmesine karşın, bu talep Danıştay Vergi Davaları Daireleri Genel Kurulunda görüşülmüş, temyiz istemi kabul edilerek, Danıştay'ın 4. Dairesinin kararı bozulmuştur. Bu nedenle, YMM'ler arasındaki bilgi alışverişi ile ilgili yeni bir düzenleme yapıncaya kadar iyi niyet ve mesleki dayanışma çerçevesinde bilgi paylaşımı yapılabilmektedir (Taştan, 2006: 136).

Sosyal Sorumluluk

İnsanın, sosyal bir varlık olması ve topluluk halinde yaşama ihtiyacı gerçekliğinin bir sonucu olarak toplumda var olan her bireyin “sosyal sorumluluk” olarak ifade edilen ve kendisine yüklenen ve yapılması beklenen birtakım davranış kalıpları bulunmaktadır. Bu tutum ve davranışlar, bireyin özeleştirisi yaparak davranışlarının iyiye, doğruya yönelmesine yardımcı olabilmektedir.

Bir ekonomide, kişi ve kurum arasında gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin uyumlaştırılmış bir biçimde ve temel muhasebe prensiplerine göre hesaplara kaydedilmesi ve işletmelerde ilişkili taraflar olan çalışanlara, sendikalara, tedarikçilere, müşterilere, hissedarlara, kredi verenlere, rakiplere, devlete, çevreye ve makro anlamda tüm topluma karşı ortaya çıkan sorumluluk anlayışı sosyal sorumluluk olarak değerlendirilebilir.

Meslek mensupları, işletme veya şirket ile ilgili tüm kişi ve kuruluşların ihtiyaına hitap eden bilgiyi üretirken muhasebenin temel kavramlarından biri olan sosyal sorumluluk duygusu ile hareket etmek durumundadır. Çünkü meslek mensupları, muhasebe aracılığıyla ürettikleri ve finansal raporlarda özetlenen ve sunulan bu bilgilerden ötürü sadece belli kişi ve gruplara karşı değil, aynı zamanda, toplumun tamamına karşı sorumludur. Ekonomik kaynakların dağılımı bakımından üretilen ve sunulan bilgiler oldukça önemlidir. Sunulan bilgilerin, iradi veya gayriiradi olarak hatalı, yanlış ve eksik olması, ekonomik kaynakların adil olmayan biçimde dağılımına sebebiyet verebilir. Muhasebe tarafından üretilen bilgiler, kişilerin tktim, tasarruf ve yatırım kararlarında dikkate alınabildiğinden üretilen bilgilerin niteliği, ekonominin ve toplumun refahını, etkileyebilmektedir. Bu sebeple muhasebe mesleği, önemli bir mesleki sorumluluk alanıdır (Marşap, 1996: 119).

Meslek mensubunun, işveren veya müşteri veya mükellef baskısından uzak, mesleki ve toplumsal sorumluluk bilinci ile faaliyetlerini gerçekleştirmesi bir zorunluluktur. Bu bilincin ortaya çıkmasında mevcut kanunların katkısı sınırlı düzeydedir. Mesleğin ve meslek mensuplarının, hukuk kuralları ile korunması ve kalitesinin arttırılması halinde, her türlü etkiden uzak, bilimsel ve mesleki ölçütlere uygun olarak kendisine intikal eden belge ve bilgilere göre çalışmalarını sürdürebilir. Doğru süreçlerden geçen ve doğru sonuç doğuran bilgilerin yanlış değerlendirilmesi mümkün değildir. Fakat tam tersi, yanlış bilgilerin doğru olarak kabul edip, o şekilde sunulması, karar alıcıların bu bilgilere dayanarak kararlarını almaları, kişilerin kayıp ve zararlarına neden olabilir. Tüm ekonomide ve dolayısıyla muhasebe mesleğinde, nitelikli, gerçekçi, bilgi üretimi, aynı niteliklere sahip belgelerin başlangıçta var olmasıyla doğrudan doğruya ilişkili olmaktadır. Bir ekonomide, sahte ya da yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasının yaygın olması, mevcut hukuk sistemini ilgilendiren ve toplumsal bir yozlaşmayı işaret eden bir sorundur. Meslek mensuplarını bu açıdan yanıltıcı belge kullanımı ile sorumlu tutmak, mevcut hukuk düzeninin yozlaşmasına ve sorunun daha da karmaşık hale gelmesine neden olabilir (Seviğ, 2002).

Kamuyu Aydınlatma Sorumluluğu

Modern ekonomilerde, şirketlerin sermaye ihtiyaçlarının artması ve şahıs şirketlerinin yerini daha ziyade sermaye şirketlerinin alması, muhasebe ve denetim mesleklerinin öneminin ve söz konusu mesleklerden beklenen faydaların her geçen gün artmasına neden olmaktadır. İşletmelerin finansal durumu, yalnızca hisse sahiplerini, kredi verenleri veya devletin ilgili organlarını değil aynı zamanda tüm kamuoyunu yakından etkileyebilmekte ve ilgilendirebilmektedir. Bu yüzden, işletme ve şirketlerin, muhasebelerini, ağdaş işletmecilik kurallarına uygun biçimde bilgi verme sorumluluğunu gerçekleştirecek tarzda düzenlemeleri ve sistemli olarak denetlenmeleri, kamu çıkarları bakımından bir zorunluluktur (Kutlan, 1995: 29). İşletme ve şirketlerin, artan sorumluluk alanlarına ilişkin hususların yerine getirilip, getirilmediğinin değerlendirilmesi açısından bilgiler kamu ile paylaşılmalıdır. Bir mesleği, diğer mesleklerden ayıran en önemli özellik kamuya olan sorumluluk durumudur. Muhasebe mesleğinin sahip olduğu bu özellik, kendisini “kamu yararı sorumluluğu” olarak göstermektedir. Profesyonel meslek mensuplarının hizmetlerini sunarken alacağı tavır ve takınacağı tutum, mikro anlamda kendilerinin ve makro anlamda, ülkenin ekonomik servetini etkileyecektir (nder, 2001: 1). Meslek mensupları kamuoyunu aydınlatırken muhasebenin temel ilkelerini gözden uzak tutmamalıdır. Kamunun aydınlatılmasında, bilgi ihtiyacı olanlar şöyle sıralanabilir (Sağmanlı, 2000: 34):

1. Pay Sahipleri,
2. Potansiyel Ortaklar,
3. Sendikalar ve Emek Kesimi,
4. Alacaklılar (Bankalar, Kredi verenler, Satıcılar),
5. Devlet,
6. Çalışanlar,
7. Diğerleri (Potansiyel kredi verecekler, ülke ekonomisine katılım, teşvik tedbirleri vb.)

Meslek mensuplarının üçüncü kişilere karşı sorumluluğu gerçekleştirilen denetime güvenerek denetimi yapılan işletme ve şirket ile kurdukları iş ilişkisi neticesinde zarara uğramaları durumunda ortaya çıkmaktadır. Almanya’da meslek mensupları, bildirdikleri görüşe istinaden davranan ve karar alan ve bu yüzden, zarara uğrayan, üçüncü kişilere karşı sorumludurlar. Üçüncü kişilere karşı sorumluluğun en kapsamlısının ABD’de olduğu söylenebilir. 1933 ve 1934 tarihli Borsa Kanunlarıyla, üçüncü kişilerin hakları düzenlenmiş ve muhtemel zararlara karşı, üçüncü kişilerin hakkı büyük ölçüde muhafaza edilmiştir. Ülkemizde meslek mensuplarının söz konusu sorumluluğu ayrı bir kanun ile belirlenmemiş ise de, belgelerin ve işlemlerin doğruluğundan YMM’lerin işverenler ile birlikte sorumluluğuna kısmen benzemektedir (Taştan, 2006: 139).

AICPA, ahlâk kurallarının önsözünde, muhasebe mesleği için, “kamu” açıklaması, şu şekilde yer almıştır; *“müşteriler, kreditorler, hükümetler, işverenler, yatırımcılar, iş ve finans çevreleri ve ticaretin, düzgün işlemesi amacıyla, profesyonel muhasebecilerin tarafsızlığına ve dürüstlüğüne güvenen, diğer kimselerden meydana gelmektedir”*. İşte söz konusu güvenme, muhasebe mesleğine “kamu yararı sorumluluğu” yüklemektedir (Önder, 2001: 47).

Kamuya bilerek veya bilmeyerek yanlış bilgiler sunmak, ciddi sıkıntı ve krizlere neden olabilmektedir. Nitekim ABD’de yaşanan büyük şirketlerde patlak veren muhasebe hilelerinin varlığının neden olduğu krizler, buna somut ve açık örnekleri oluşturmaktadır. Yatırımcıların menfaatlerini korumak, çalışanların şirket hisse senetlerine bağlanmış olan emeklilik fonlarının buharlaşmasını önlemek, bilgilendirici, doğru, bağımsız denetim raporları hazırlanmasındaki kamu yararını arttırmak amacıyla ABD’de hisse senetleri, borsada işlem gören şirketlerin muhasebe ve denetim uygulamalarını düzenleyen, 30.07.2002 tarihli “Sarbanes-Oxley Act” isimli kanun çıkartılmıştır (Koç, 2002: 32). Söz konusu kanun ile birlikte getirilen ve hüküm altına alınan bazı belli başlı düzenlemeler şöyledir (Koç, 2002: 32):

- İncelemelerde, istenen defter ve belgelerin yırtılması, resmi bir işlemin engellenmesi, zorlaştırılması veya etki altına alınmak istenmesi, 20 yıla kadar hapis cezasına mahkûmiyeti gerektirir.
- Bir şirketin, icra kurulu başkanı ve baş mali işler görevlisi, doğru olmayan finansal tabloları tasdik ederse, 20 yıla kadar hapis ve 5.000.000 \$’a kadar para cezasına mahkûm olacaktır.

- Fax, e-mail, posta yolu ile yapılan hilelerin cezası 5 yıldan 20 yıla arttırılmıştır.
- Finansal tablolarını, büyük ölçüde, yanıltıcı düzenleyen, bağımsız denetçiyi yanıltmak amacıyla, hareket eden işletme veya şirket görevlileri, kanuna karşı gelmiş sayılacaklar ve cezalandırılacaklardır.
- Denetim firmalarının, defter tutma, muhasebe kayıtlarını veya finansal tabloları düzenleme ve bunlarla ilişkili diğer hizmetleri ile finansal bilgi sistemleri hazırlama ve uygulama faaliyetleri, yasaklanmıştır.
- Denetim firmasının ve denetçinin rotasyona tabi tutulması zorunluluğu, getirilmiştir.
- Şirketlerde, denetim komitesi kurulması öngörülmüştür. İlgili komitede, görev alanlar, danışmanlık vb. işler için, ücret kabul edemeyecek, şirkete bağlı ve kontrol edilebilir bir pozisyonda, olamayacaklardır.
- Denetim firmalarını denetlemek üzere, Muhasebe Gözetim Kurulu kurulmuştur.

Görüldüğü üzere, ABD’de meydana gelen kriz neticesinde, finansal piyasaları, denetimi ve örgütlenmeyi düzenleyen konularda son derece önemli kurallar ve kurullar hayata geçirilmiştir. Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve TÜRMOB da, benzer ahlâk kurallarını tanımlamış, fakat bu tanımlamalar; etkinliği sorgulanır prensipler olarak kalmıştır. Genel bir görünüm çizen kuralların özellikli olayları çözümleyebilecek nitelikte detaylandırılması ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve AICPA ahlâk kurallarında olduğu gibi bir ayırıma tabi tutulması ve yol gösterici karaktere sahip olması gerekir (Önder, 2001: 47). Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna (TMSF) devredilen bankaların çoğunun, bağımsız denetimini yapan bir YMM şirketi aleyhine bir banka yatırımcıları tarafından açılan tazminat davası, Türkiye’de bu konuda bir ilk olmuştur. Maliyeti, Türk halkına çok ağır olan banka krizi, muhasebe mesleği açısından kendi kendini sorgulaması gereken bir sebep oluşturmuştur. Bu konudaki eksikliklerin, bir an önce giderilmesi, muhasebe mesleğine duyulan güveni arttıracak ve muhasebecinin en önemli görevi olan “kamu yararı sorumluluğunu” layıkıyla yerine getirebilmesini sağlayabilecektir (Önder, 2001: 104).

Kaynakların Korunması Sorumluluğu

İşletme veya şirketlerin; sermaye, insan kaynağı ve doğal kaynaklar, olmak üzere, üç ana ve temel kaynağı bulunmaktadır. Söz konusu kaynaklara, sahip olabilme düzeyleri ise,

belli bir nokta ile sınırlanmakta ve o noktadan sonra arttırılabilmeleri zorlaşmaktadır. Sermaye kaynağı; işletme veya şirketlerin finansman ihtiyaçlarını karşılar ve işletme veya şirketin varlıklarının temini amacı ile kullanılır. Yapılması düşünülen yatırımların ölçekleri, kapsamaları ve etkinlik düzeyleri, finansman olanakları ile doğrudan bağlantılıdır. Meslek mensupları, mükelleflere verecekleri bilgiler ve tavsiyelerle bu anlamda, alınması muhtemel kararları etkileyebilmektedirler. İnsan kaynağı; işletme veya şirket bünyesinde, çalıştırılmasına ihtiyaç duyulan iş gücünü ifade eder. İşin niteliği ve ölçeğine göre, ihtiyaç duyulan insan kaynağının miktarı ve niteliği de değişebilmektedir. Doğal kaynaklar ise, arttırılması mümkün olmayan doğada belli miktarda bulunan ve üretime konu olan kaynakları ifade eder. Yine bu kaynakların, hangi miktarda, ne tür ve hangi alanlarda kullanılacakları (optimal kaynak dağılımı ve kullanımı), meslek mensuplarının yönetime, üretime ve bütçeye yönelik olarak oluşturdukları bilgiler ve verdikleri tavsiyelerle şekillenebilmektedir. Önemli nokta sınırlı olan kaynaklarla etkin ve verimli sonuçlar elde edebilmektir (Taştan, 2006: 142).

Söz konusu sorumluluk, meslek mensubunun doğru finansal bilgiler üreterek tavsiyelerde bulunması ile mükellefler tarafından etkin yönetim, yatırım ve üretim kararlarının alınmasına sıkı sıkıya bağlı olmaktadır. Kullanılan kaynakların makro ölçekte, milli servet değeri taşınması nedeniyle etkinlik ve verimlilik hedeflerinin aynı zamanda tasarruflu kaynak kullanımı ile sağlanabilmesi hedeflenen bir amacı oluşturmaktadır.

Devlete Karşı Sorumluluk

Türkiye’de gelir idaresinin, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi gelişmeleri yakından takip eden ve bunun gereği olarak, ekonomik ve sosyal hayatın gereklerine uygun değişiklikleri ivedi biçimde gerçekleştiren, son teknolojik gelişmelere uygun bir teknik altyapıya ve donanıma sahip olma ihtiyacı ve zorunluluğu bulunmaktadır. Dijital devlet uygulamalarının bu anlamda son yıllarda artması ve ihtiyaca binaen yeni uygulamaların, her geçen gün artma eğiliminde bulunması, hem idarenin hem meslek mensuplarının hem de mükelleflerin yükünü hafifletmekte ve tarafların işlem maliyetlerini azaltmaktadır. E-fatura, e-beyanname, e-defter ve e-yoklama gibi uygulamalarla, idarenin mükellefleri takip etme, denetleme ve nihayetinde vergi tahsilât düzeyini arttırabilmektedir. Verginin daha etkin ve hedeflenen şekilde toplanabilmesi için gelir idaresi ile diğer kamu kurumları arasındaki (gümrük idaresi, tapu, nüfus idaresi, bankalar, noter vs.) iletişimi, etkin işbirliğini ve etkili veri paylaşımını gerçekleştirebilecek olan altyapının oluşturulması son derece önemlidir. Bu

yapılanmanın, merkezden taşra teşkilatına kadar etkinliğinin sağlanması olmazsa olmazdır (Bozkır ve Tekin, 2003: 130-131).

Öte yandan, optimal vergi hasılatını elde edebilmek ve vergi kapasitesini arttırabilmek için vergi idaresinin, vergi denetimlerini karşılayabilecek sayı ve yeterlilikte vergi denetim elemanlarına ihtiyacı vardır. 2011 yılında kurulan, “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)” ile kurumsallaştırılmak istenen, vergi denetim mekanizmasının söz konusu açığı şu ana kadar, kapatamadığı ve sisteme henüz istenilen ve beklenen seviyede katkı sağlayamadığı görülmektedir.

Bu sebeplerle, meslek mensuplarına düşen yükümlülük ve sorumluluklar her geçen gün daha artmaktadır. Meslek mensuplarının, bürokrasinin yetersiz çalışmasından devletin vergi denetimini henüz kurumsallaştıramamış olmasından ve mükelleflerin, vergi zihniyetinin tam anlamıyla pozitif döndürülemediğinden ötürü gerçekleştirecekleri mesleki faaliyetler neticesinde gerek kendilerine, gerekse de vergi mükellefi sıfatına haiz müşterilerine kanunlara aykırı avantajlar sağlamamaları gerekmektedir.

Tablo 2.4. Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Toplam Mükellef Sayısı (Faal Gelir Vergisi ve Faal Kurumlar Vergisi Mükellefleri)	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)
2013	2.460.281	71.352	2.90
2014	2.472.658	55.284	2.24
2015	2.527.084	58.676	2.32
2016	2.541.016	49.817	1.96
2017	2.636.370	44.182	1.68

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, <http://www.vdk.gov.tr>, erişim: 10.02.2018.

Vergi Denetim Kurulu'nun (VDK), 2017 yılı faaliyet raporuna göre oluşturulan, Tablo 2.4'de, son beş yıla ilişkin gelir üzerinden alınan vergilerin faal mükellef sayıları ve yıllar itibariyle incelenme düzeyleri verilmiştir. Bu çerçevede, 2017 yılında faal olan, gelir vergileri mükelleflerinin toplam sayısı 2.636.370 kişi olmakla birlikte bunların yalnızca 44.182'si sınırlı veya tam vergi incelemesine tabi tutulabilmiştir. Diğer bir ifadeyle, 2017 yılında aktif gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sadece %1.68'i gibi oldukça düşük bir oranı, incelemeye tabi olurken, geri kalan kısmı incelenememiştir.

Mevcut şartlar ve göstergeler ile yukarıdaki tablo değerlendirildiğinde, “denetimin istisna, denetimsizliğin esas” olduğu gibi bir gerçek ile karşılaşılmaktadır. Genel olarak, %2 düzeyinde seyir eden denetim oranının, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde etkili bir

araç olarak kullanılmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Vergi kayıp ve kaçığını azaltma ve önlemede beklenen faydanın denetim ile elde edilememesi, vergi zihniyetinin daha da aşınmasına katkı sunabilmektedir.

Meslek mensuplarının, yaptıkları işlerden ötürü, vergisel sorumlulukları, 4008 sayılı kanun ile VUK'a eklenen, mükerrer maddede düzenlenmiştir. Buna göre; "... beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar..." şeklinde bir düzenleme yer almaktadır. VUK'un ilgili bu maddesinin, Anayasaya aykırılık gerekçesi ile iptali istenmesine rağmen, Anayasa Mahkemesi bu iddiayı oy çokluğu ile reddetmiştir.

SMMM'lerin Devlete Karşı Sorumlulukları

3568 sayılı meslek kanunu ile meslek mensuplarına tahsis edilen yetkilere ait mali sorumluluk, VUK'un mükerrer 227. maddesi ile düzenlenmiştir. İlgili madde ile vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre, yetki alan meslek mensuplarınca imzalanması zorunluluğunu getirme söz konusu zorunluluğu, beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet alanları çerçevesinde, farklı prosedürlere bağlama ve bunlara ilişkin uygulamalara yönelik usul ve esasları tayin etme bakımından, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bu yetki dâhilinde, bakanlık, vergi beyannamelerinin, 3568 sayılı kanuna göre, yetki alan, meslek mensupları tarafından, imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esasları "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ" ile düzenlemiştir. Bu kapsamda; beyannameyi imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde mevcut olan bilgilerin, defter ve kayıtlarına ve dayanılan belgelere, aykırı olması gerekçesiyle meydana gelen vergi ziyasına dayanarak hesaplanacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellef ile beraber müştereken ve müteselsilen sorumlu kılınmışlardır (Taştan, 2006: 146).

4 sıra no'lu tebliğ uyarınca, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini imzalatmak zorunda olanlar, muhtasar ve KDV beyannamelerini de SMMM'lere imzalatmak mecburiyetindedirler. Mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, başka gelir unsurlarının bulunması durumunda sorumluluk, ticari, zirai ve mesleki kazançlarla

sınırlı olup, ticari, zirai ve mesleki kazançlar dışındaki, gelir unsurları için verilen yıllık gelir vergisi, muhtasar ve KDV beyannameleri dışında kalan beyannamelerin imzalatılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Diğer taraftan, beyannameleri imzalanan mükelleflerin, ibraz edecekleri belgelerin kanuni defterlere, defterlere yapılan ilgili kayıtların da finansal tablolara uygunluğundan SMMM'ler sorumludurlar (Sarılı, 2004: 248-250).

Meslek mensupları, sorumlulukları dâhilinde olan yukarıda ifade edilen işlemlerden ötürü, bir vergi ziyasının ortaya çıkması durumunda beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi ile gecikme faizlerinden ilgili mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır. VUK'un 135. maddesinde belirtilen vergi inceleme elemanlarınca gerçekleştirilen incelemeler sonucunda bir matrah farkının tespit edilmesi halinde denetim elemanları, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının tespitini yapacak ve inceleme raporlarında söz konusu tespitlere yer vereceklerdir. Denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki bağıntıyı, ilgili meslek mensubunun bilgisine başvurarak raporunda açık bir biçimde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını ifade edeceklerdir. Müteselsil sorumluluk, birden fazla kimsenin mevcut bulunan zararın tazmin edilmesi bakımından sorumlu olanlardan her birine ayrı ayrı, bir kısmına veya hepsine birden müracaat edebilmesidir. Kanun koyucu, Yeminli Mali Müşavirleri de ziyaa uğratılan vergiden dolayı müteselsilen sorumlu kılmıştır.

VUK'un mükerrer 227. maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak, Maliye Bakanlığınca yayınlanan, 4 sıra no'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğin "Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğun Tespiti" başlığı, konuya açıklık getirmektedir. Bu kapsamda, müşterek ve müteselsil sorumluluğu, vergi inceleme raporu ile belirlenen meslek mensuplarına ilişkin vergi daireleri tarafından yapılacak izlemenin, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline ilişkin yapılacağı ifade edilmiştir. Ancak vergi mahkemesine yansıyan bir olayda, mahkeme, serbest muhasebeci mali müşavir adına ihbarname düzenlenmeden doğrudan ödeme emri düzenlenmesinde uygunluk görmeyerek vergi dairesince düzenlenen ödeme emrini iptal etmiştir (Danıştay Kararları Dergisi, 2004: 100). Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz talebi sonucunda, Danıştay'ca verilen kararda, vergi mahkemesinin gerekçesi ile ödeme emrinin iptal edilemeyeceği fakat ziyaa uğratılan vergiler ve kesilen cezaların asıl mükellef

bakımından miktar ve mahiyet olarak kesinleşmesi gerektiği konusunun iyice incelenmesinin icap ettiği vurgulanarak yerel mahkeme kararı bozulmuştur (Danıştay Kararları Dergisi, 2004: 100). Yerel mahkemenin kararında ısrarcı olması üzerine, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, meslek mensuplarının sorumluluğunun vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağını ifade etmiştir. Öte yandan, kesinleşmiş bir kamu alacağı için de, müşterek ve müteselsil sorumlu tutulan meslek mensupları adına tekrar ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığını belirterek Danıştay kararını yerinde bulup, yerel mahkeme kararını bozmuştur. Danıştay'ın başka bir kararında ise yeminli mali müşavirlerin ihbarname düzenlemeden doğrudan ödeme emriyle takibe alınamayacakları hükmüne varılmıştır (Danıştay Kararları Dergisi, 2004: 99-103).

3568 sayılı meslek kanuna göre yetki almış SMMM'lere oldukça önemli sorumluluklar yüklenmiş ve ilgili meslek mensuplarına, mükellef ile vergi idaresi arasında bir köprü işlevi verilmiştir. Hatta söz konusu fonksiyonlarından dolayı ilgili meslek mensuplarına “mali köprü” benzetmesi yapmak yanlış olmayacaktır. Ancak verilen sorumluluklardan belli bir kısmı, kendilerine karşı sonuçların doğma risklerini gündeme getirmektedir. Örneğin, özellikle vergi inceleme elemanlarının tespit ettikleri vergi ziyayı ve diğer cezayı gerektiren fiillerden meslek mensubunun sorumlu tutulup tutulmayacağı hususunda, vergi inceleme elemanının sübjektif olma ihtimali olan görüşü önem arz etmektedir. Bu gibi riskler yüzünden, SMMM'lerin sorumlulukları ölçüsünde yetkilerinin genişletilmesi ve sorumluluğun tespiti açısından ise, objektif kriterlerin getirilmesi elzemdir (Duman, 2008: 123). Vergi inceleme elemanlarınca tek taraflı olarak yapılan bu gibi tespitlere meslek mensuplarının itiraz hakları mevcuttur. Yapılacak tarhiyatlardan meslek mensupları sorumlu olacaklarından yargı yoluna başvurabilmektedirler. Haklılıklarının ortaya çıkması halinde ilgili sorumluluktan kurtulabilecekleri gibi bağlı buldukları meslek örgütü tarafından da herhangi bir cezaya muhatap olmayacaklardır.

Meslek kanununun “Meslek Sırrı” başlıklı 43. maddesine göre ise; “*Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar. Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır. Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz. Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır*” ifadesi yer almaktadır. 3568 sayılı kanun ve bağlantılı mevzuat gereği, meslek

mensupları, mükelleflerin işleri dolayısıyla öğrendikleri, suç teşkil eden hallerini yetkili mercilere bildirmek zorundadırlar. Bu zorunluluk, parasal bir müeyyideye bağlanmakla birlikte meslek mensuplarının, görevleri nedeniyle, işledikleri suçlardan dolayı, TCK'nın devlet memurlarına ilişkin hükümleri çerçevesinde cezalandırılacakları öngörülmektedir (Çelebi, 2003: 70).

VUK'un 8. maddesinin ilk fıkrası gereği mükellef, vergi kanunları uyarınca üzerine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmış; vergi sorumlusu ise ikinci fıkra gereği, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap kabul edilen kişi şeklinde tanımlanmıştır. Yeminli meslek mensubu ise, bu iki tanımlamanın, dışında kalmaktadır (Taştan, 2006: 151). Tarh işlemi, vergi borcunu doğurmaz, sadece borcun varlığını saptar (Doğrusöz, 2004). O halde, vergi borcu mükellefe ait olacağına göre, tarhiyatın sadece mükellef adına yapılabileceği açıktır. Diğer yandan, yeminli mali müşavir yerine getirdiği müşavirlik hizmetinden doğan sorumluluğu sebebiyle herhangi bir vergi kanununda verginin mükellefi veya sorumlusu şeklinde ifade edilmemiştir. Bu sebeple, yeminli mali müşavir adına bir tarhiyat gerçekleştirilemez. VUK'da ya da başka bir kanunda düzenlenmek suretiyle bir verginin mükellefi ya da sorumlusu olarak adına vergi salınacağı veya cezaya muhatap olacağı yahut ceza kesileceği hükme bağlanmadıkça hiç kimse verginin veya cezanın muhatabı olarak kabul edilemez. Tersine tüm uygulamalar, verginin kanuniliği ilkesine, aykırı olacaktır (Danıştay Kararları Dergisi, 2004: 105).

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 61. maddesinde *“Birden çok kişi birlikte bir zarara sebebiyet verdikleri veya aynı zarardan çeşitli sebeplerden dolayı sorumlu oldukları takdirde, haklarında müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler uygulanır”* hükmü yer almıştır. Bu hükme göre, meslek mensupları ve mükellefin birlikte vergi ziyana neden olmak suretiyle idareye verdikleri zarardan dolayı müştereken ve müteselsil sorumlu tutulmaları yerinde bir yaklaşım olmaktadır.

Kanun koyucu meslek mensuplarının faaliyetlerini, mükellef ile meslek mensubu arasındaki bir hizmet ilişkisi olarak görmenin yanı sıra bir kamusal hizmet olarak kabul etmektedir. Bu sebeple, meslek mensuplarını salt disiplin cezası ile cezalandırma yoluna gitmeyerek, buna ilave olarak vergi ziyana bağlı ortaya çıkabilecek yükümlülüklerden dolayı müşterek ve müteselsil sorumlu kılmaktadır (Boyalı, 1999: 69). Meslek mensupları, çalıştıkları alanlarda parasal riskin yüksek olması sebebiyle koruyucu bazı prosedürler

geliştirmişlerdir. Bu uygulamaların başında ise, mükellefler ile yaptıkları sözleşmeler gelir. Sözleşme; mesleki kusurdan doğan hukuki sorumluluğun sınırlandırılması amacıyla, meslek mensupları ile mükellefler arasında kurulan ve yalnızca iki tarafı bağlayıcı özelliğe sahip bir akit olmaktadır. Fakat söz konusu sözleşmeye dâhil olacak husus VUK'un 8. maddesinin 3. fıkrasında ifade edilen, “vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik, özel mukaveleler, vergi dairelerini bağlamaz” hükmü uyarınca, mükellef ile meslek mensubu arasındaki ikili ilişkide hüküm doğuracaktır (Saban, 1993: 127).

Mükelleflerin defter ve belgelerini vergi inceleme elemanlarına ibraz etmemeleri, defter ve belgelerin çalınması, kaybolması, yanması vb. durumlarda, re'sen tarh edilen, vergi ve cezalardan meslek mensuplarının sorumlu olup, olmayacakları belirsizdir (Aykın, 2017). Bu durum karşısında, meslek mensuplarının sorumlulukları açık bir biçimde ifade edilmemiştir.

YMM'lerin Devlete Karşı Sorumlulukları

YMM'ler açısından vergi denetiminin fonksiyonu; araştırma ve inceleme, vergi kaçırmayı önleme ve doğruyu bulma çabası şekline dönüşmektedir. İşletme veya şirketlerde, tam tasdik denetimi yapan yeminli meslek mensupları genellikle, muhasebe denetiminin tüm gereklerini sağlamak yerine vergi denetimine ağırlık vermekle denetim çalışmalarını aşırı sorumlulukları sebebiyle daha çok vergi denetiminde yoğunlaştırmakta ve muhasebe denetimini kısmi olarak ihmal edebilmektedirler (Özel, 2002). YMM'lerin tasdik ettikleri işlemlere ilişkin sorumlulukları doğru tasdiki gerçekleştirmeye yöneliktir (Seviğ, 2002).

3568 sayılı meslek kanununun 12. maddesinde, YMM'lerin yaptığı tasdik işlemlerinin doğruluğundan sorumlu oldukları açık bir biçimde ifade edilmektedir. Söz konusu sorumluluk, sınırsız ve kusursuz sorumluluk şeklinde olmamaktır. Bu yüzden ilgili maddede, tasdik görevi yerine getirilirken, hangi hususlara dikkat etmeleri gerektiği belirtilmektedir. Maddenin birinci bendine göre, “*Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin finansal tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler.*” Bu açıdan, meslek mensubu, tasdik yetkisini özen ve titizlikle kullanmadıysa ve bir zafiyetin ortaya çıkmasına sebep olduysa o durumda, sorumluluktan bahsetmek mümkün olabilir. Danıştay bir

kararında, YMM'lerin üzerine düşen ödevleri ilgili meslek kanunu ve buna bağlı olarak yürürlüğe alınan yönetmelik kapsamında gerçekleştirdiğini değerlendirmiştir. Devamında, sorumluluğun sınırsız olmadığını belirterek, YMM adına başlatılan ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin kaldırılması gerektiği yönündeki yerel mahkeme kararını oy birliği ile onamıştır (Taştan, 2006: 145). Aynı şekilde, gelir idaresi verdiği bir özalgede, YMM'lerin sorumluluklarını kısıtlayan tespitler yapmıştır. Bu doğrultuda, YMM'lerin KDV tasdik raporu düzenlediği tarihte mükellefin bilinen en son adresinde, aktif halde olduğu ve üretim gerçekleştirdiği, vergi dairesi yoklama memurlarınca düzenlenen yoklama tutanakları ile tespit edilmiş olmasına rağmen ileriki tarihlerde adresinde bulunmaması durumunda bundan dolayı yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundan söz edilemeyeceğini ifade etmiştir. Diğer bir özalgede ise; yeminli mali müşavirlerin katma değer vergisi tasdik raporu düzenledikleri mükelleflere, mal ve hizmet teslim eden alt firmaların ileri bir tarihte yapılan vergi incelemesi sırasında, defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmemeleri halinde, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun söz konusu olamayacağı belirtilmiştir (Alptürk, 2007: 58).

3568 sayılı meslek kanununun 12. maddesinde, YMM'lerin yapacağı işler dolayısıyla sorumluluğu tanımlanmıştır. İlgili madde kapsamında; “...*Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler...*” Meslek kanununun 12. maddesinin dördüncü fıkrasında, YMM'lerin gerçekleştirdikleri tasdik doğru olmaması sebebiyle ziyaa uğratan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları düzenlendiğinden mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibinin yapılması gerektir. Yapılan tasdik işleminin doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu olurlar. İlgili kanun maddesinin gerekçesinde; mali tabloyu tasdik eden bir YMM, muhakkak surette firmada kaydi envanteri yapmak, hesapları ayrıntılı kontrol etmek, karşılıkların, amortismanların, vergi tevkifatlarının, doğruluğunu kontrol etmek, sonuç hesaplarına ve bilançoya tesir edecek, her türlü kaydın mevzuata uygunluğunu araştırmak durumundadır. Araştırma neticesinde, yapılacak olan tasdik, belirtilen hususların doğruluğunu ortaya koyar mahiyette olacaktır. Vergi inceleme elemanları tarafından sonraki

aşamada, mükellefin defter ve kayıtlarının incelenmesi durumunda mevzuata muhalif bir durum tespit edildiğinde tasdik işleminin de gerçeğe aykırı yapıldığı neticesine varılacaktır. Bunun yanında, YMM'lerin tasdik doğru yapıldığına ilişkin iddialarını her zaman ispatlama hakkı saklıdır (Bekçioğlu ve Arslaner, 2010: 35).

Sorumluluğun müteselsil olması idarenin vergi alacağı için sorumlu olanlardan istediğine, diğer bir ifadeyle, ister mükellefe, isterse YMM'ye müracaat edebilmesi, olanağını sağlar. Hatta aynı anda, sorumluların her ikisinin birden takibine de imkân tanır. Nitekim Danıştay'ın bir kararı bu yöndedir (Danıştay Kararları Dergisi, 2004: 103). Danıştay kararında; yeminli mali müşavirlerin “mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğunun” verginin, mükellef adına tarh edilip kesinleşmesinden sonra değil, tarhiyat safhasında başladığı ve bu nedenle, yeminli mali müşavirler adına vergi ve cezanın tarh edilmesinin kanuna uygun olduğu belirtilmiştir. Bu görüş, idarenin müşterek ve müteselsil sorumluluğun ancak mükellef adına tarh edilen vergi ve kesilen cezanın kesinleşmesinden sonra başlayacağı yönündeki görüşünden oldukça farklıdır. Danıştay'ın çeşitli olaylara ilişkin verdiği kararlarda, yeminli mali müşavirler adına mükellefle birlikte vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesinde herhangi bir kanuni isabetsizlik görülmemiştir. Diğer taraftan, böyle yapılmasının gerektiği ilgili kararlarda net bir şekilde belirtilmiştir (Danıştay Kararları Dergisi, 2004: 103). Hatta yeminli mali müşavirin tasdik raporu sonucu, alınan katma değer vergisinin doğru olmadığını raporla tespiti durumunda mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talep edip, uzlaştıktan sonra tahakkuk eden vergi ve cezaları ödememesinden ötürü, YMM'nin sorumlu olacağı başka bir Danıştay kararında hüküm altına alınmıştır (Danıştay Kararları Dergisi, 2004: 104). Buna karşın, vergi ve cezanın ilgili mükellefine tebliğ tarihi ile tahakkuk tarihi arasında geçecek süre için de, henüz ödenmesi gereken bir aşamaya gelmemiş olması nedeniyle asıl mükellefinden bile aranmayan vergi ve cezanın, müteselsil sorumlu olarak yeminli mali müşavirden aranması, bir çelişkiyi ortaya çıkarmaktadır. Danıştay tarafından verilen kararlar, müteselsil sorumlu olarak, yeminli mali müşavirler hakkında takibata geçilebilmesi için ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların asıl mükellef bakımından, miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi gerektiği yönündedir (Danıştay Kararları Dergisi, 2004: 104).

YMM'ler, vergi denetimi görevlerini yaparlarken doğruluk ilkesine bağlı kalmak zorundadırlar. Doğruluk ilkesi, vergi denetiminde yüzde yüz doğruluğu yansıtmaktadır. YMM'lerin vergi denetimlerinde yüzde yüz doğruluk aranması, onlara sınırsız sorumluluk

yüklenmesini ifade eder (Saruç ve Sarılı, 2004: 182). Vergi idaresine karşı ortaya çıkan sorumluluğun kaynağı, vergi denetiminin yeterli ve doğru olmamasına, dayanmaktadır. YMM'lerin vergi denetimi sonucu düzenledikleri tasdik raporlarının "doğru" olmadığına tespiti, vergi idaresinin denetim elemanlarının ilgili raporu incelemesi sonucu sonradan saptanmaktadır. Doğru, yanlış veya noksan kavramları, soyut ve içerisinde sübjektiflik barındırabilen kavramlardır. Bu yüzden, vergi inceleme elemanları tarafından meslek mensuplarının tasdik raporlarının incelenmesinde bu olguların somutlaştırılması kaçınılmazdır. YMM'ler tarafından yapılan "doğruluk" tespitinde;

- YMM'lerin finansal tabloların denetiminde, gereken özen ve titizliği göstermediği,
- YMM'lerin şuurlu ve kasıtlı bir biçimde, gerçeğe aykırı tasdik yaptığı,
- YMM'ye, mükellef ya da sorumlunun, bazı bilgi ve belgeleri göstermemiş veya noksan göstermiş olması hasebiyle doğruya varılamamış olması durumları saptanabilir. Söz konusu, üç durumun, açık bir şekilde ortaya konabilmesi, sorumluluğun doğru tespit edilebilmesi adına bir zorunluluktur (Saruç ve Sarılı, 2004: 182).

Yeminli mali müşavirlerin temel görevi "denetim" dir. Fakat kanunlarla belirlenen denetim olgusu birbirinden farklı fakat birbiriyle ilintili iki ayrı denetim biçimini kapsamaktadır. Bunlardan birisi "muhasebe denetimi" bir diğeri ise, "vergi denetimi"dir. Genelde, her iki denetim eş zamanlı olarak yapılmaktadır. Her iki denetim türünden de "uygunluk" değil "doğruluk" beklenmektedir. Zira doğruluk iddiası, her zaman içinde şüphe barındıran ve yanılgı içerebilen kanıtlarla ulaşılması icap eden bir olgu olmaktadır. Özellikle, yeminli mali müşavirlerden istenen muhasebe ve vergi denetiminde, "doğruluk" anlamını, tam olarak çerçeveleyen bir kelimenin bulunması neredeyse imkânsız gözükmektedir. Nitekim denetim alanı, çok bilinmeyenler içermekte, kayıt dışı ve suç ekonomisinin çoğu kez olumlu ya da olumsuz yönlerini içermeye eğilimindedir (Özel, 2001).

Vergi idaresi tarafından yeminli mali müşavirlerden her türlü inceleme teknik ve prosedürleri uygulanarak mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması talep edilmektedir. Belge düzeninin yerleşmediği, vergiyi inceleme oranının çok az olduğu ekonomik yöntemlerle ve bilgisayar aracılığıyla denetimin mümkün olmadığı eğitim düzeyinin çok düşük olduğu, vergi idare ve denetiminin, örgütlenmesinde sorunların olduğu bir düzende, böyle bir yaklaşım ve talep anlaşılabilir.

Ama bu yaklaşım tarzı, bazı gereklilikleri de gündeme taşımaktadır. Bunlardan biri ise meslek mensuplarının yetkilerinin arttırılmasıdır (Kırbaş, 1995: 27).

Yeminli meslek mensubu olamaya hak kazananların görev başlangıçlarında, Asliye Ticaret Mahkemelerinde, 3568 sayılı kanun gereği, yemin etmeleri zorunluluğuna bakıldığında, YMM'lerin, kamu görevi gerçekleştirdikleri anlaşılmaktadır. Ancak, Anayasa madde 128'de düzenlendiği üzere *“kamu görevi, kamu kurum ve kuruluşlarının genel idare esaslarına göre, yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri yerine getiren kişileri”* içerir. Bu kapsam içerisinde, devlet memurları ve diğer kamu görevlileri bulunmaktadır. Dolayısıyla, bir kişinin kamu görevlisi sayılabilmesi, kamu kesiminde bir kurum veya kuruluşa bağlı olarak çalışmasına bağlıdır. Vergi mükellef veya vergi sorumlusu ile yaptığı, istisna akdi niteliğine haiz tasdik sözleşmesi kapsamında tasdik hizmeti veren ve bir kamu kurum veya kuruluşuna bağlı olmayan YMM'lerin kamu görevlisi olarak ifade edilmeleri mümkün değildir (Aykın, 2000).

İnceleme elemanları tarafından gerçekleştirilen incelemelerde, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundan yola çıkılarak her vergi ziyanının meydana gelmesinde, *“yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları vardır”* gibi bir algı ortaya çıkmaktadır. Fakat bazen, yeminli mali müşavirin farklı yorumladığı bir konuyu, denetim elemanı farklı şekilde değerlendirebilir. İşte vergi ziyanının kaynağı, bu yorum farklılığı olabilir (Cangir, 2001: 34). Yabancı ülkeler ile Türkiye arasındaki uygulamalarda en önemli fark, burada ortaya çıkmaktadır. İngiltere, Fransa ve Almanya başta olmak üzere pek çok ülkede denetçilerin sorumluluğu müşterilere ve yatırımcılara karşı olmaktadır. Vergi idaresine karşı herhangi bir sorumluluk söz konusu değildir. Vergi idaresinin bir iddiası varsa, doğrudan mükellef ile iletişime geçmektedir. Ancak mükellef, denetçi yüzünden mağdur olduğunu ifade eder ise, bu takdirde, denetçiye başvurma hakkına sahip olmaktadır (Fisher, 2004: 49-50).

Yeminli meslek mensupları bireysel olarak mesleği icra edebildikleri gibi şirket olarak da faaliyetlerini gerçekleştirebilmektedirler. Yeminli mali müşavirlerin, 3568 sayılı meslek kanununun 2. maddesinde değinilen mesleki konuların ifasında, şirket olarak faaliyette bulunabilecekleri ilgili kanunun 45. maddesinin son fıkrasında açıkça yer almıştır. Bahsedilen fıkra, aynı zamanda, cezai sorumluluk ele alınarak, *“şirket şeklinde çalışılması halinde yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk; işi yapan meslek mensubuna aittir”* denilmek suretiyle, mesleki sorumluluğun kişisel olduğu prensibi benimsenmiştir (Haykır, 2003: 192). Meslek mevzuatında, YMM'lik mesleğinin şirket olarak yapılmasına herhangi

bir sınırlandırma getirilmemiş, bilhassa kanun ve kanunla ilgili mecburi meslek kararı ile YMM'lerin şirketleşerek mesleki icrada bulunmalarına imkân tanınmıştır. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi olarak kurularak temsil biçimi, ortakların ve temsilcilerin sorumlulukları belirlenen şirketlerin YMM'lik faaliyetlerinin düzenlenmesini esas alan hükümleri hedef alan değişikliklerin yapılması bir gerekliliktir. Özellikle, tasdik müessesesinde kişisel sorumluluğa ilave olarak, kurumsal sorumluluk anlayışına da yer verilmelidir. Tasdiki yapan YMM'nin sorumlu olması yerine en azından mali sorumluluk açısından tüm şirket ortaklarının şirketin yapacağı bütün tasdik işlemlerinden hisseleri oranında sorumlu olmaları kurumsallaşmanın ve ortak sorumluluğun paylaşılması fikrinin bir sonucu olarak düzenlemelerde yer bulmalıdır (Haykır, 2003: 192).

2.1.2. Türkiye'de Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Etkileri

3568 sayılı kanunla görev, yetki ve sorumlulukları belirlenen meslek mensupları, bir tarafta mükelleflerle diğer tarafta da devlet ve ilgili kurumlarıyla diyalog ve ilişki içerisindeyler. Diğer bir ifadeyle, meslek mensupları yaptıkları işin özelliği gereği, mesleki faaliyetlerde bulunurlarken, hem mükelleflerin hem de devletin menfaatlerini düşünerek hareket etmek durumundadır.

2.1.2.1. SMMM'lerin vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde etkileri

SMMM'lerin, 3568 sayılı kanun kapsamında asli fonksiyonları; defter tutma, danışmanlık ve denetim olarak ifade edilebilir. Bu anlamda her bir fonksiyonun, önemli görevleri ve kendisinden beklenen çıktıları bulunmaktadır. Defter tutma fonksiyonu, muhasebe sürecinin önemli bir parçasını oluşturmakla birlikte, daha geniş bir kapsama tekabül etmektedir. SMMM'ler özetle, vergi mükellefi olan işletmelerin muhasebe süreçlerini etkin ve mevzuata uygun biçimde yürütmektir. Muhasebe sürecinde, sürecin girdisini oluşturan, işletmelerin parasal işlemlerini ortaya koyan fatura, fiş, makbuz, senet, çek vb. belgelerin toplanması, toplanan bu belgelerin ilgili muhasebe defterlerine kaydının yapılması ve netice olarak, dönem sonunda bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tablo ve raporların, gerçek durumu yansıtır biçimde hazırlanması süreci anlaşılmalıdır. Bu sürecin, SMMM tarafından etkin bir biçimde yürütülmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde, kendisinden beklenen faydanın ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır.

41 adet TMS içerisinde 12 numaralı standart; gelir vergileri standardıdır. TMS 12: Gelir Vergiler Standardı; muhasebe ilkeleri ile vergi mevzuatı arasındaki ilişkiyi ele almakta ve bu ilişkinin kurum kazancı üzerinden hesaplanacak olan vergiler üzerindeki etkilerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına yönelik bilgiler sunmaktadır (Dinç, 2007: 22). Bu standardın amacı; *“işletmelerin, ticari faaliyetler sonucunda, elde etmiş oldukları, kurum kazançları üzerinden hesaplanacak vergilerin, muhasebeleştirilme esaslarını düzenlemektir”*. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde en önemli husus, bilançoda yer alan varlık ve yükümlülüklerin, defter değerlerinin gelecekte; varlıklar için fayda sağlama, yükümlülükler için ise ödeme yapılması işlemlerinin cari ve gelecek dönemlerde karşılanması gerekli vergisel sonuçlarının tespit edilebilmesidir. Bu standart, aynı zamanda “henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması” konularını da düzenler. (Özuluçan ve Keleş, 2018: 29).

Standartta yer alan ertelenmiş vergi borçları; vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder. Ertelenmiş vergi varlıkları; indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajlarının olması durumlarında, gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder. Vergi mükellefi olan işletmenin gelir vergilerini bu standardın gerektirdiği biçimde hesaplaması (dönem vergisi, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları) ve muhasebeleştirilmesi, devletin vergi alacağına net ve açık bir biçimde gerek muhasebe defterlerinde gerekse de finansal tablolarda yer almasını sağlamaktadır. Böylelikle, hesaplanan ve ödenen vergiye ilişkin bilgiler doğru olarak yansıtıldığından vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi ve mükelleften telafisinin istenmesi kolaylaşabilmektedir.

Muhasebe sürecinde girdilerin maddi ve şekli olarak usulüne uygun olup olmadığının kontrol edilmesi, vergi matrahını etkileyen maddi hataların ortaya çıkartılması, ticari kârın tespitinde dikkate alınmış olan, fakat vergi kanunlarınca kabul edilmeyen giderlere ait belgelerin, vergi beyannameleri düzenlenirken SMMM tarafından dikkate alınması, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu kapsamda, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin düzenlenip, düzenlenmediğinin, mükellefin defterini tutan SMMM tarafından kontrol edilmesi, vergi

matrahının aşındırılması ihtimalini ortadan kaldırabilmektedir. Girdileri oluşturan, her yönüyle gerçek belgelerin kanunlarca öngörülen muhasebe defterlerine usulüne uygun biçimde tam, doğru ve düzenli olarak kaydedilmesi mükellefin yapmış olduğu ölçüsüz harcamalara ait belgelerin gider unsuru olarak dikkate alınmaması ve parasal işlemlerin, defter-i kebirde ayrıntılı olarak gösterilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine olumlu katkı sağlamaktadır. Netice itibariyle, hesap kalemlerinin ayrıntılı olarak tutulması, gerek vergi denetiminin, gerekse de bağımsız denetim kurumunun işini kolaylaştıran ve varsa, muhasebe hata ve hilelerinin kolayca ortaya çıkartılmasını sağlayan bir fonksiyon olmaktadır.

Envanter defterine, işletmeye mal giriş ve çıkışlarının tarih, miktar ve fiyat ayrıntılarıyla, tam ve doğru olarak işlenmesi, denetim elemanlarının vergi kayıp ve kaçaklarını ortaya çıkartmak amacıyla stok sayımı yapmaları görevleri denetim faaliyetlerini kolaylaştırmaktadır. Muhasebe sürecinin sonunu, yani çıktısını oluşturan dönem sonu finansal tabloların, doğru ve işletmenin içinde bulunduğu, kâr durumu dâhil finansal durumunu tam olarak göstermesi, girdi ve kayıt süreçlerinin etkin olup olmadığı ile yakından ilişkilidir. Muhasebe süreci içerisinde, girdi ve kayıt aşamalarının usulsüzlük, hata ve hile yaşanmadan gerçekleştirilmesi, dönem sonunda, SMMM tarafından ortaya çıkartılan finansal tabloların şekil ve muhteviyat itibariyle kaliteli hazırlanmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla finansal tabloların kaliteli düzenlenmesi, vergiye tabi işletme ve şirketin kâr/zarar durumunun net biçimde belirlenmesini sağlayarak vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesini destekleyen bir süreç olmaktadır.

Muhasebe bilgi kullanıcıları, diğer bir deyişle, işletmenin ilgili tarafları için gerekli olan bilgileri hazırlayarak sunan SMMM'lerin muhasebe fonksiyonlarının dışında, danışmanlık ve denetim gibi fonksiyonları bulunmaktadır. 3568 sayılı kanun gereği, denetim yetkileri bulunan SMMM'lerin denetimi; muhasebe denetimi ve bağımsız dış denetim olarak algılanmalıdır. Muhasebe denetimi; önleyici denetim olarak isimlendirilebilir. SMMM ve çalıştırdığı muhasebe elemanları tarafından yürütülen muhasebe süreci, devam ederken, dönem içerisinde zaman zaman yapılan muhasebe işlemlerini özetleyen mizan gibi raporların alınması dönem sonuna gelindiğinde olası hata riskini azaltmış olmaktadır. Dolayısıyla, vergi mükellefi olan işletmenin, dönem sonu kâr/zarar durumunun ve bu durumun gerçekliğinin tespitini kolaylaştırmaktadır.

Bağımsız denetim belgesini almış olan SMMM'lerin, gerçekleştirdikleri denetim faaliyeti ise, devlet dâhil işletmenin ilgili taraflarına “makul güvence” sağladığından vergi kayıp ve kaçak riskini azaltmaktadır. Finansal tabloların, “geriye doğru” veya “ileriye doğru” denetim teknikleri ile denetlenmesi neticesinde, işletmenin muhasebe sürecinde oluşan hata ve hile durumlarının, yanıltıcı beyanların ortaya çıkartılması ve dolayısıyla, vergi kayıp ve kaçaklarının tespiti mümkün olabilmektedir. Defterini tuttukları mükelleflere, iyi bir finansal ve mali danışmanlık hizmeti sunan SMMM'ler, mükellefi doğru yönlendirerek gerçekleştirdiği parasal işlemlere ait doğru ve gerçek belge teminini sağlayarak muhasebe sürecinin etkinliğini arttırabilmekte ve vergi kayıp ve kaçak riskini azaltabilmektedirler. SMMM'nin görevi, üzerine düşen muhasebe sürecini iyi bir biçimde ve “uygunluk” ilkesinden sapmadan yürütmesi ve dönem sonunda, işletmenin ticari performansını ortaya çıkartmasıdır. Diğer bir ifadeyle, muhasebe sürecinin vergi mevzuatına tam olarak gerçekleştirilmesi, idarenin iş yükünü azaltarak vergi kayıp ve kaçaklarının yaşanmaması ve hazinenin vergi tahsilâtını tam olarak yapabilmesi sonucunu ortaya çıkartabilir. Sahte ve gerçeği yansıtmayan belgelerin kullanılmaması, kanunen kabul edilmeyen giderlerin dikkate alınması ve vergi beyannamesinin tam ve gerçek verilerle hazırlanması dolayısıyla, vergi matrahının doğru ve tam tespiti, gerçekleşmesi muhtemel bir vergi denetiminde, re'sen ve ikmalen tarhiyat konusu olabilecek bir matrah farkının bulunmaması durumunu ortaya çıkartarak idarenin işini kolaylaştırabilir. Diğer taraftan, SMMM'lerin danışmanlık fonksiyonu kapsamında, defterlerini tuttukları mükelleflere, vergi mevzuatı ve uygulamaları ile ilgili soruları karşısında, doğru ve zamanlı bilgi temin etmeleri, kamu alacaklarının yapılandırılması gibi hazinenin lehine olan süreçlerde doğru yönlendirmeleri ve mükellefleri uyarmaları, vergi kayıp ve kaçak riskinin azalmasına ve mükelleflerin vergi farkındalığının artmasına yol açabilmektedir.

SMMM'lerin, muhasebe süreci ve finansal tablolar üzerindeki bağımsız denetim fonksiyonu, işletmenin gerçek finansal durumunun ortaya çıkartılması ve herhangi bir usulsüzlük, yolsuzluk veya hatalı, hileli işlemin tespit edilebilmesi sonucunu doğurabilmektedir. Bağımsız dış denetimin tarafı olan diğer bir deyişle, işletmenin ödediği vergi ile ilgilenen devlete, döneme ait vergi matrahının, tam olmamasından dolayı bir farkın var olup olmadığı bilgisini sunarak vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine önemli katkı sağlayabilmektedir.

2.1.2.2. YMM'lerin vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde etkileri

3568 sayılı kanun gereğince, YMM'lerin defter tutmaları yasaklandığından, muhasebe sürecinde yer alamamaktadırlar. Uygulamada muhasebe sürecini yürütme, finansal tabloları hazırlama ve sunma ve vergi beyannamelerini hazırlama ve gönderme fonksiyonlarını SMMM'ler yerine getirirken, YMM'lere denetim, danışmanlık ve tasdik fonksiyonları verilmiştir. 3568 sayılı kanunla kendilerine verilen denetim yetkisini iki şekilde kullanabilmektedirler. Bunlardan ilki, SMMM'lerde olduğu gibi bağımsız dış denetim yetkisidir. YMM'ler, denetim için yetki belgesini almaya hak kazandıktan sonra bağımsız denetim yapabilmektedirler. Böylelikle denetime tabi olan veya denetlenen işletmenin gerçek finansal verilerini ve durumunu ortaya çıkartarak işletme ile ilgili diğer tarafların ihtiyaç duydukları bilgileri araştırdıkları gibi devletin hazinesinin de vergi kayıp ve kaçak yolu ile matrah farkından dolayı vergi zararının olup olmadığı durumunu tespit etmektedirler. YMM'lerin, vergi inceleme geçmişine sahip olabilmelerinden, mevzuata hâkimiyetlerinden ve mesleki deneyimlerinden dolayı, bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürlerken SMMM'lere nazaran daha etkin olmaları sonucunu ortaya çıkartabilmektedir ve bu durum YMM'ler için bir avantaj olarak görülebilir. YMM'lerin danışmanlık fonksiyonlarının, vergi kayıp ve kaçakları üzerindeki etkisi, SMMM'lerde olduğu gibidir. YMM'nin hizmet sunduğu mükellef işletme ve şirkete, finansal ve vergi dâhil mali konularda, danışmanlık yapması, doğru ve gerçek belge temininden başlayan muhasebe sürecinde vergi matrahının aşınmasına yol açabilecek hata ve hile riskini ortadan kaldıran bir sonucun meydana gelmesini sağlayabilmektedir.

YMM'lerin, mükellef işletmenin muhasebe biriminde çalışan personeline hizmet içi finansal ve mali eğitimler vermesi ve işlemenin yoksa iç kontrol sistemini kurmaları veya işletmede iç kontrol sistemi varsa, etkinliğini arttırıcı politikalar geliştirmeleri ve iç kontrol sistemlerini düzenli olarak denetlemeleri hata, hile ve usulsüzlük risklerini, bertaraf edebilmektedir. Hizmet verdikleri mükellef işletmenin, ticari ilişkili olduğu diğer işletme ve şirketler (tedarikçiler, banka vs.) nezdinde, karşıt inceleme yapılarak belgelendirilen parasal işlemin muhteviyatında teyit sağlanması fonksiyonu, vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkartılması ve önlenmesi bakımından oldukça önemli olmaktadır.

Tasdik fonksiyonu ise, biraz daha farklıdır. YMM'ler, belge almaya hak kazandıktan sonra, Asliye Ticaret Mahkemesi'nde, devletin hak ve menfaatlerini öncelikli olarak gözeteceklerine dair yemin etmektedirler. Tasdik fonksiyonu neticesinde YMM'ler,

işletmelerin, vergi beyannamelerinin ve buna bağlı BA-BS gibi parasal içeriğe sahip formların usulüne uygun; tam ve doğru olarak hazırlandığını tasdik ederler. Burada vergi beyannamelerinin, doğru ve tam düzenlenip, düzenlenmediğinin tespitini yapabilmek için vergi mükellefi işletme ve şirketin finansal tablo kalemlerinin likidite özelliklerine göre ve ayrıntılı olarak analizinin gerçekleştirilmesi, tasdik işleminin doğruluğunu ve güvenilirliğini doğrudan etkileyebilmektedir. BA-BS mutabakatları yapılırken, gereken dikkat ve özenin YMM'ler tarafından gösterilmesi, tasdik sonucunun, doğru olarak ortaya çıkmasına katkı sağlayabilmektedir. Burada maksat, vergi kayıp ve kaçaklarının ve dolayısıyla, vergi matrah farkının ortaya çıkartılarak hazinenin vergi kayıp ve kaçağı yaşamasını engelleyebilmektir. YMM'lerin tasdik fonksiyonlarını, kapsayıcı ve gerekli, dikkat ve özenle gerçekleştirmeleri durumunda vergi kayıp ve kaçakları saptanabilmekte sonrasında, tekrar bir vergi denetimi ihtiyacı azalabilmekte ve yaptıkları bu iş bu yönüyle, vergi denetimi hüviyetine sahip olmaktadır.

Netice itibariyle tasdik faaliyeti ile teorik olarak vergi denetimi ile ilişkilendirilmiş olan YMM'ler, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı denetim elemanlarının her türlü kanuni yetki ve tüm devlet imkânlarından yararlandıkları göz önüne alındığında sınırlı yetkilerle, çok önemli bir kamu hizmetini ifa etmektedirler. Bu yüzden, vergi denetim sistemi içerisinde önemli bir yere sahip olduğunu söylemek olanaklıdır. YMM'lerin yetki, sorumluluk ve fonksiyonları bir bütün olarak kavrandığında, vergi sisteminin etkinliğine destek sağlaması ve dolayısıyla, vergi kayıp ve kaçağını önlemede etkili olması da tahmin edilmektedir (Tüm, 2010: 161).

2.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye'de Bağımsız Denetim İle Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Bağımsız Denetçilerin Etkileri

Türkiye'de, mali kaynakların erozyonuna sebep olan vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde, işletme ve şirketlerin bağımsız denetime tabi olması ve nitelikli bağımsız denetçiler tarafından uygunluk ve performans denetimlerinin yapılması oldukça önemlidir. Bu bölümde, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi ve Türkiye'de bağımsız denetim ile bağımsız denetçilerin vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkileri açıklanmaktadır.

2.2.1. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye'de Bağımsız Denetim

Vergi kayıp ve kaçağının, pek çok nedeni bulunmaktadır. Vergilendirmede, temel kurallardan biri, kişilerin yani vergi mükelleflerinin iradelerine dayalı beyanlarının doğru

olarak kabul edilmesi ve vergilendirme işlemlerinin, bu beyanlara dayalı olarak gerçekleştirilmesidir. Bu ilke çerçevesinde kişilerin, dürüstlük ilkesinden sapma göstermeleri olası olmakta, bunun sonucu olarak vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimleri artabilmektedir. Bu gerçeklikten hareketle, hazinenin vergi kayıp ve kaçağının önüne geçilebilmesi için vergi denetimi ve bağımsız denetim gibi dış denetim mekanizmalarının etkin bir şekilde kullanılması, kayıp ve kaçağı azaltarak etkin vergilendirme ortamının oluşmasına katkı sunabilmektedir.

Denetim kurumunun kökenlerinin, eski Anadolu topraklarında bulunan Ninova kentine ve M.Ö. 3000 yıllarına kadar uzandığı, yapılan araştırmalar neticesinde ortaya çıkartılmıştır (Sharkansky, 1991: 5). Arkeolojik kazılardan, elde edilen delillere istinaden eski Mezopotamya krallarının, tahıl ambarlarının durumunu tespit etmek ve görevlendirdikleri kişilerin, kontrolünü sağlamak amacıyla yardımcılarını yetkilendirdikleri belgelenmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 573). Bu veriler, kamu mallarına ilişkin kayıtların denetiminin menşeyini göstermektedir (Khan, 1995: 2). Eski Yunan devletlerinde, demokrasi kavramının yerleşmesi ve şehir devletlerinin meydana getirilmesi, Mezopotamya'da ortaya çıkan denetim alışkanlıklarının geliştirilerek, sürdürülmesini sağlamıştır. Şehirlerde denetim sistemleri oluşturularak kamu görevlilerinin vatandaşa hesap vermesi zorunluluğu getirilmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 573).

Devlet yönetiminin hesap verme yükümlülüğüne ilişkin kavramsal gelişim, 17. yüzyılda ortaya çıkarak, 1690 yılında İngiltere'de, Kamu Hesapları Komitesi ve Sayıştay kurulmuştur. Bu dönemde ilk defa, parlamentonun üstünlüğü ilkesi benimsenerek, yasamanın yürütmeyi kontrol mekanizması oluşturulmuştur (Dewar, 1985: 10-12). Sanayi devriminden, 1900'lü yıllara kadar yaşanan teknolojik ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak anonim şirket statüsünde büyük firmaların ortaya çıkmasıyla birlikte iktisadi ilişkiler git gide karmaşık bir hale bürünmüştür. İşletmelerin, sahip ve ortakları ile yönetim ve yöneticilerin ayrışması, yönetimlerin profesyonel kişilere bırakılması neticesinde, personelin durumunu kontrol etmek ve usulsüzlük ve yolsuzlukların oluşmasının önüne geçebilmek adına, bağımsız, alanında uzman olan kişilerden işletmenin denetlenmesini talep etmeye başlamışlardır (Erçiçek, 2016: 10).

Bağımsız denetim kurumu, ilk olarak İngiltere'de oluşturulmuştur. İngiltere'de, yerel muhasebe topluluklarının, 1800'lü yılların sonunda, bir araya getirilmesi ile İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü kurulmuştur. Daha sonra, uygulamaya sokulan

bir kanun ile sınırlı sorumluluğu olan firmaların denetime tabi olması mecburiyeti getirilerek kamu muhasebeciliği mesleğinin temelleri atılmıştır (Byrnes, 2012: 10).

Türkiye’de, bağımsız denetim kurumuna ilişkin ilk hukuki çalışmalar, Maliye Bakanlığı tarafından 1947 yılında VUK tasarısında “Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcılar” şeklinde yer almıştır. Fakat 1949 yılında, kanun taslağının görüşülmesi esnasında belirtilen başlık metinden çıkartılmıştır. Denetim uygulamalarına, zaman içerisinde yön veren ve dönemin ihtiyaçlarına göre şekillenmesiyle, kendiliğinden ortaya çıkan metotları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Güredin, 2014: 16):

- Sanayi devriminin başlangıcından başlayarak, 1900’lü döneme kadar “belge incelemesi yöntemi”,
- 1900-1930 periyodunda, finansal tabloların tümünü kapsayan, “finansal tablo denetimi yöntemi”,
- 1930’lardan, bugüne değin uzanan ve işletmelerin iç kontrol mekanizmalarının değerlendirilmesini de dikkate alan “sistemlere dayalı denetim yaklaşımı”,
- Bilgi teknolojilerinin ve işletme faaliyetlerinin çoğalmasına bağlı olarak “yönetim denetimi yaklaşımı”,
- 21. yüzyılın başından itibaren karşılaşılan, finans merkezli skandalların ortaya çıkması sonucu, “risk esaslı denetim yaklaşımı”, öncelikli denetim yöntemlerini oluşturmuştur.

Tablo 2.5. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi	%100’lük bir inceleme	Yanıtların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900’lü Yıllar Arası	%100’lük bir inceleme	Yanıtların bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900-1930 Yılları Arası	%100’lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930’dan bugüne	Finansal verilen örnekleme yoluyla inceleme	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında görüş verme	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

Kaynak: Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2014: 14.

Tablo 2.5.’de görüldüğü üzere, tarihsel süreç içerisinde, denetimi ele alma şekli, denetimin amacı ve ilgili tarafları farklılaşmış ve genişlemiştir. Denetim kurumunun, ilk oluşturulduğu süreçte, %100’lük bir inceleme ile yanıtlamaların bulunması amaçlanmış

iken, finansal işlemlerin çoğalması ve karmaşık bir yapı alması nedeniyle, finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi ile finansal tabloların doğruluğuna ilişkin bir görüşe varılması amaçlanmaktadır.

Türkiye’de işletme veya şirket denetiminin geçmişi dikkate alındığında, denetimin birbirleriyle ekonomik ilişki içerisinde olan “ tarafların haklarının ve iktisadi düzenin ya da vergiyle olan ilgisi nedeniyle, kamu gelirlerinin güvence altına alınması” amacıyla işletme veya şirket ile ilgili “devlet denetimi” biçiminde açıklanabilir. Söz konusu denetim genellikle, devlet eliyle gerçekleştirilmiş olup bu uygulamanın neticesi olarak uzunca bir süre, işletme veya şirketlerin dış denetimi kamu denetçileri tarafından yapılmıştır (Akgül, 2005: 119). Türkiye’de bağımsız denetim müessesesinin hukuken ilk ifadesi, 1989 yılında uygulamaya giren, 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” hükümlerinde yer almıştır. 3568 sayılı kanunun temelini oluşturduğu, Muhasebe Meslek Hukuku, muhasebe mesleğini kanuni olarak kurmuştur.

2.2.1.1. 3568 Sayılı Meslek Kanunu kapsamında bağımsız denetim

13.06.1989 tarihinde yayınlanarak uygulamaya giren ve üzerinde 2008 yılında 5786 sayılı kanun ile bazı değişiklikler yapılan 3568 sayılı kanun ile Türkiye’de ilk defa meslek unvanları tanımlanarak muhasebe mesleği kanuni zemine kavuşmuştur. 3568 sayılı meslek kanunu, muhasebe mesleğinin yerleşmesi ve kabullenilmesi, muhasebe denetim sistematığının oluşturulması bakımından önemli ve temel bir başlangıç olarak kabul edilebilir (Ulusoy, 2006: 76).

3568 sayılı kanun, bağımsız denetim kurumunu tam olarak düzenlemese de bağımsız denetçilerin meslek mensubu olması zorunluluğu, SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) gibi düzenleyici kurulların, bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerinde meslek kanununa atıf yapmaları, usul ve ilkelerin uygulanması bakımından bağımsız denetim kurumuna önemli katkı sağlamıştır (Selimoğlu, vd, 2008: 50). 3568 sayılı kanunun 1. maddesinde ilgili kanunun amacı; *“işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin, sağlıklı ve güvenilir bir şekilde, işleyişini sağlama, faaliyet sonuçlarını, ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak, gerçek durumu, ilgililerin ve resmi mercilerin faydasına, tarafsız bir biçimde sunmaktır. Aynı zamanda, yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci*

Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri ve bu mesleklere ait, odalar birliğinin kurulması, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair, esasları düzenlemektir” biçiminde ifade edilmiştir. Meslek kanununun yürürlüğe girmesi ile mesleği icra edecek olan kişiler; SM, SMMM ve YMM olarak üç gruba ayrılmıştır. Fakat yukarıda belirtildiği üzere, 2008 yılında, ilgili meslek kanununda yapılan değişiklikle, SM'lere özel geçiş sınavı ile SMMM olma imkânı tanınarak SM unvanı kaldırılmıştır.

2.2.1.2. Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında bağımsız denetim

1981 yılında uygulamaya giren Sermaye Piyasası Kanunu'nun amacı; fonların, menkul kıymetlere yönlendirilmesi suretiyle, toplumun, kalkınmada doğrudan ve etkin biçimde rol almasını temin etmek ve sermaye piyasasının güven, kararlılık ve açıklık içinde faaliyetini, fon sahiplerinin ise, hak ve yararının muhafazasını sağlamak ve denetlemek şeklinde düzenlenmiştir. 2499 sayılı kanun ile kurulan SPK, kamuoyunun aydınlatılmasını sağlamaya yönelik sorumluluğu çerçevesinde, sermaye piyasasında mevcut problemlerin ortadan kaldırılmasına katkı sağlamak amacıyla birtakım kanuni düzenlemeler yapmaktadır (Pirgaip, 2004: 12). Bu sorumluluğu çerçevesinde SPK, bağımsız denetime ilişkin ilk kanuni düzenlemeyi 1987 yılında, SPK'ya tabi ortaklıkların denetimini düzenlemek maksadıyla, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkındaki Yönetmelik” çıkartmak suretiyle gerçekleştirmiştir. İlgili yönetmeliğe dayanılarak, Bağımsız Denetim Kuruluşları kurulmuştur (Dönmez, vd., 2005: 63). Takiben 1988 yılında, “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Esaslar Tebliği” ile “Bağımsız Denetim Çalışması ve Raporlamasına İlişkin Esaslar Tebliği” yürürlüğe girmiştir (Küçüksözen, 2006: 2-3). Sermaye piyasasında, bağımsız denetime ilişkin bahsedilen düzenleme, 1996 yılında güncellenerek “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” uygulamaya alınmıştır. İlgili tebliğin ikinci bölümü, bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş koşullarına, denetçi ve yöneticilerine yönelik esasları ortaya koymaktadır. Bu kapsamda, denetçi unvanları, mesleki yeterlilik, hizmet içi eğitim, bağımsızlık ilkesi, mesleki özen ve titizlik ve denetçilere ait yetki ve sorumluluklar ifade edilmiştir. Üçüncü bölümünde ise, bağımsız denetim faaliyeti ve raporlamaya ilişkin ilkeler yer almıştır (Sakin, 2008: 49-50).

Devam eden yıllarda, muhasebe hilelerinin finansal bilgi saklamalarının artması, finansal bilgi açıklamalarının kasti olarak veya kusur ve dikkatsizlik sonucu eksik ve hatalı yapılması ve usulsüzlüklerden doğan şirket skandalları, bağımsız denetim çalışmalarının etkinlik düzeyini yükseltmeye ilişkin düzenleme ihtiyacını göz önüne sermiştir. Bu anlamda

halka açık işletmelerde, finansal raporlama ve denetim kalitesinin ve etkinliğinin yükseltilmesi amacıyla, 2002 yılı Temmuz ayında ABD’de Sarbanes-Oxley kanunu olarak bilinen “Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act” isimli kanun uygulamaya alınmıştır (Küçüksözen, 2006: 3).

ABD’de çıkartılan adı geçen kanunun getirdiği düzenlemelerin yansıması Türkiye’de de görülmüştür. 2002 yılının Kasım ayında yayınlanan, “Sermaye Piyasası Kurulu Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Tebliğ” ile 1996 yılında yayınlanan tebliğde, birtakım değişiklikler yapılmıştır (Dönmez, vd., 2005: 63). Yapılan değişiklikle, bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin menfaat çatışmalarından arındırılarak bağımsızlıklarının pekiştirilmesi amacı güdülmüştür. Bağımsız denetim ve müşavirlik işlemleri, birbirinden ayrı faaliyetler haline getirilmiş, hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (İMKB) işlem gören işletmelere, denetimden sorumlu komite kurmaları mecburiyeti getirilerek, finansal tablolar ile yıllık raporların doğruluğuna, hazırlanmasına ve sunulmasına yönelik kurumsal sorumluluk ilkeleri kabul edilmiştir (Küçüksözen, 2006: 4). Bu alanda yapılan bir diğer düzenleme ise, IFAC tarafından ilan edilen, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu biçimde hazırlanan ve 2006 yılında yayınlanarak uygulamaya alınan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” olmuştur (Erserim, 2007: 25).

2.2.1.3. Bankalar Kanunu kapsamında bağımsız denetim

Bankalar ve özel finans kuruluşları, para ve sermaye piyasasının, en önemli faktörlerindedir. Bu kuruluşlar, fonları değerlendiren ve yatırımlara kaynak sağlama gibi, ekonomik fonksiyonlara sahip olan kuruluşlar olduklarından özel kanunlar ile yönetilmektedirler. Aynı zamanda, söz konusu kuruluşlara diğer işletme ve şirketlerden ayrı olarak denetim ve gözetim uygulanmaktadır ve ilgili kuruluşların finansal tabloları bağımsız denetime tabi olmaktadır (Başpınar, 2004: 52).

Bankaların ve özel finans kuruluşlarının, piyasa disiplinine uygun şekilde, etkin ve küresel ölçekte yarışabilir konuma gelmeleri için uygun zemini oluşturmak ve buna bağlı olarak uzun dönemde ülkenin büyümesine, kalkınmasına ve istikrarına katkı sağlamak amacıyla, 1999 yılında Bankacılık Kanunu ile BDDK kurulmuştur. Bankacılık sistemini düzenleme, gözetleme ve denetleme yetkileri, özerk bir kuruluş olarak bu kuruluşa bırakılmıştır (Erserim, 2007: 34).

2001 yılında Türkiye’de, bankacılık sektörü kaynaklı olarak yaşanan finansal krizden sonra BDDK, bankalarda yapılacak olan, bağımsız denetim ve denetimi yapacak olanların yetkilendirilmesine yönelik ilke ve kuralları tayin eden birtakım düzenlemeye gitmiştir. Bu kapsamda BDDK tarafından 2002 yılında mevzuata, “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” ve “Özel Bağımsız Denetim Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik” eklemeleri yapılarak, bankacılık sektöründe, muhasebe işlemleri ve denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde yeni bir sürece girilmiştir (Selimoğlu, vd., 2008: 48).

BDDK tarafından bahse konu olan yönetmelik ile birlikte denetim kurumu da açıklanmıştır. Bu kapsamda, özel sermayeli bankaların yetki verdiği bağımsız denetim firmalarınca hazırlanan bağımsız denetim raporlarının denetim ilke ve esaslarına uygunluk açısından BDDK tarafından tayin edilecek, ikinci bir bağımsız denetim firmasınca incelenmesine ilişkin ilke ve esasların tespit edilmesi ifadelerine yer edilmiştir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin ve neticesinde üretilen raporların bağımsız denetim ilke ve usullerine uygunluk açısından, ikinci bir bağımsız denetim firması tarafından denetlenmesi durumu, Türkiye için yeni bir prosedürü temsil etmektedir (Yılmaz, 2003: 11-12). Yapılan ilgili değişiklikler neticesinde, ilk özel denetim çalışması 2001 yılında yapılmıştır (Selimoğlu, vd., 2008: 49).

İlerleyen dönemlerde, 4389 sayılı kanunun bazı açılardan eksik olması nedeniyle, uluslararası finans piyasaları ve Türkiye’de meydana gelen, gelişmeler ışığında biçimlendirilen, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 2005 yılında uygulamaya alınmıştır. Mevzuat Bankaları, Kalkınma ve Yatırım Bankaları, yurt dışında oluşturulan, bu mahiyetteki kuruluşların ülkemizdeki şubeleri finansal holding firmaları Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Katılım Bankaları Birliği, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Tasarruf Mevduat Sigorta Fonu ve tümünün işlemleri ilgili kanun kapsamında yer almaktadır. 5411 sayılı kanun’da, Bağımsız Denetim Kuruluşları risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim sistemleri, denetim komitesine yönelik düzenlemeler de hüküm altına alınmıştır (Erserim, 2007: 38).

Bağımsız denetime ilişkin olarak gerçekleştirilen bir diğer kanuni düzenleme 2006 yılında, “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkındaki Yönetmeliktir”. Bu yönetmelik çerçevesinde, bankalarda bağımsız

denetim yapabilecek denetim müesseselerine yetki verilmesine çalışmalarına ve yetkilerinin sonlandırılmasına yönelik esas ve usuller tekrar düzenlenmiştir (Selimoğlu, vd., 2008: 49).

2.2.1.4. Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetim

Gerek ekonomik küreselleşmeyle, ekonomi ve ticaret alanlarında meydana gelen değişimlere ayak uydurabilme, gerek Avrupa Birliği'ne katılım süreci ve gerekse de finansal piyasalardaki gelişmeler sebebiyle, denetim olgusunun ön plana çıkması, Türkiye'de de Ticaret Hukuku alanında, yeni düzenlemelerin yapılması zorunluluğunu getirmiştir. Bu kapsamda oluşturulan "Ticaret Kanunu Komisyonu" tarafından yapılan çalışmalar neticesinde, 6102 sayılı TTK 2011 yılında kabul edilerek yayınlanmış ve kademeli biçimde, uygulanması kararlaştırılan kanun birçok hükmü ile birlikte, 2012 yılında yürürlüğe girmiştir.

Yeni TTK'da bağımsız denetim alanında önemli düzenlemelere yer verilmiştir. 6102 sayılı TTK, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolar denetimini zorunlu tutmaktadır. Bu denetim, uluslararası denetim standartlarına göre yapılmaktadır. Böylelikle, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu, uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlenen tablolar, işletmede rekabet etkisini çoğaltarak kuruluşun, uluslararası piyasalara uyum sağlamasına yardımcı olmaktadır. Bağımsız denetime ilişkin, diğer düzenleme ise, daha önce halka açık olan anonim şirketler için getirilen denetim zorunluluğunun bütün şirketleri kapsamasıdır. Bu düzenleme ile Türkiye'de bağımsız denetim konusunda, SPK ve TTK arası benzer standart bir denetim anlayışı, yerleştirilmeye çalışılmaktadır.

6102 sayılı kanunun, getirmiş olduğu, önemli düzenlemelerden birisi de, denetçi kavramına ilişkindir. Bir önceki TTK'da yer alan, anonim ve limited şirketlerde bulunan, denetim organının kaldırılarak, yerine bağımsız denetçiliğin getirildiği ve bağımsız denetçi olabilme koşullarına ilişkin, düzenlemelere yer verilmiştir.

TTK'nın 397. maddesi uyarınca; *"denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun, finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu, Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir, denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının, denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi*

görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında, açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir” ifadesiyle “bağımsız denetim” hüküm altına alınmıştır. Bağımsız denetim faaliyetinin, konu ve kapsamı, kanunun 398. maddesinde; “şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır” şeklinde ifade edilmiştir.

TTK’nın 400. maddesi kapsamında, modern şirketler hukukundaki gelişmelere bağlı olarak denetçiler en az bir YMM veya SMMM olmak zorundadır. Bu husus bağımsızlık esasının bir sonucudur. Denetçi, denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla da yapamaz.

Denetim faaliyetini gerçekleştirecek olan denetçilerin, “bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir” denilmek suretiyle 3568 sayılı kanunda, ruhsat sahibi olan kişiler arasından tayin edileceğinden bahsedilmiştir. 6102 sayılı TTK’nın 402. maddesinde, denetimi gerçekleştirmek üzere belirlenen denetçinin görevleri aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

- “Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler”.

- “Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir”.
- “Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir”.
- “Denetim raporunun esas bölümünde; a) defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı, b) yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir”.
- “Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin; a) öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı, b) Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı, belirtilir”.
- “Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar”.

2.2.2. Bağımsız Denetim Mesleğinin Konusu

3568 sayılı kanun'a göre hazırlanan, “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 48. maddesinde “muhasebe, kurum ve kuruluşların, ekonomik faaliyetlerinin, rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri, faaliyetler ve sonuçlar ile ilgililere doğru ve açık biçimde aktarır” şeklinde ifade edilmektedir. Denetim ise; “bu bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ve denetim prensiplerine uygun olarak, ekonomik olayların gerçek mahiyetinin, kayıtlarda yer alıp almadığını, tarafsız olarak, kanıtları ile araştırarak, sonuçlandıran ve onaylayan, sistematik çalışma” olarak belirtilmiştir (Çelik, 2013: 21). Bağımsız dış denetim, “yönetim tarafından hazırlanan, finansal tabloların, objektif olarak

incelenmesi” olarak tanımlanabilir. Bu inceleme sürecinde, planlı ve sistematik şekilde ilgili hesap kalemlerine ilişkin yeterli ve gerçek belge ve bilgilere dayanan kanıtlar toplanarak, ilgili mevzuatı ve genel kabul görmüş denetim standartlarını temel alarak gerçekleştirilen ve sonucunda bir görüşe varılarak, ilgili taraflara raporlanan bir süreçtir (Ulusoy, 2006: 45).

2.2.2.1. Bağımsız denetçi olabilmenin şartları

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”na göre, yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK) tarafından yetkilendirilen kişileri ifade etmektedir. Bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmek isteyen kişilerin, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin; “denetçilerin yetkilendirilmesi” başlıklı, 14. maddesinin, birinci fıkrasında tanımlanan tüm şartları, başvuru tarihi itibarıyla karşılayabiliyor olması gerekmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek kişilerin, aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012: madde 14, www.kgk.gov.tr):

- “*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 fıkarda belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,*”
- “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir olması,*”
- “*Türkiye’de yerleşik olması,*”
- “*Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,*”
- “*Yönetmeliğin 15. maddesinde belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,*”
- “*Yönetmeliğin 16. maddesinde belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,*”
- “*26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı TCK’nın 53. 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, 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,”

- *“Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından 42. maddenin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması,”*
- *“Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği, şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması.”*

Hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağını saptama yetkisi, 6102 sayılı TTK ile Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Bakanlar Kurulu da bu yetkiyi kullanarak, 2018 yılı Mayıs ayı itibariyle yayımladığı 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olan, şirketlere ait hadleri, aşağı çekerek bağımsız denetime tabi firmaların kapsamını genişletmiştir. Buna göre; 2018 yılı itibariyle, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, aşağıdaki üç ölçütten ikisinin, eşik değerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler, bağımsız denetim kapsamındadır:

- Aktif toplamı 35.000.000 (önceki 40.000.000) Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı 70.000.000 (önceki 80.000.000) Türk Lirası
- Çalışan sayısı 175 (önceki 200) kişi.

Sermaye piyasası araçları, bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda, işlem görmeyen ancak, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında, halka açık sayılan şirketler için, 2018 yılı itibariyle geçerli eşik değerler aşağıdaki gibi olup, burada da üç eşik değerden en az ikisi, art arda iki hesap döneminde aşılmış olmalıdır:

- Aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası
- Çalışan sayısı 125 kişi.

Aynı zamanda, yukarıda sayılan ölçütlerin en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan işletmelerin dışında, aşağıda yer alan şirketler, herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın bağımsız denetime tabi olacaklardır. Bu şirketler;

- “6362 sayılı Kanun uyarınca; Sermaye Piyasası Kurulunun, düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden, Yatırım kuruluşları, Kollektif yatırım kuruluşları, Portföy yönetim şirketleri, İpotek finansmanı kuruluşları, Varlık kiralama şirketleri, Merkezi takas kuruluşları, Merkezi saklama kuruluşları, Veri depolama kuruluşları, Derecelendirme kuruluşları, Değerleme kuruluşları,”
- “Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler.”
- “Bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda, işlem görmemekle birlikte, halka arz edilmeksizin, pay hariç, sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler.”
- “Bankacılık Kanunu uyarınca, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; Bankalar, Derecelendirme kuruluşları, Finansal holding şirketleri, Finansal kiralama şirketleri, Factoring şirketleri, Finansman şirketleri, Varlık yönetim şirketleri, Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip şirketler.”
- “Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.”
- “Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden şirketler.”
- “Tarım ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre kurulan lisanslı depo şirketleri ile Umumi Mağazalar Kanununa göre kurulan umumi mağazalar.”
- “Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkını elinde bulunduranlar.”
- “Uydu televizyon yayın lisansını elinde bulunduranlar.”
- “Birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansını elinde bulunduranlar.”

2018 yılı itibariyle, aşağıdaki sayılan üç ölçütten en az ikisinin eşik değerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır. Söz konusu hadler ve ilgili şirketler şöyledir:

- Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı 40 Milyon Türk Lirası
- Çalışan sayısı 125 kişi.
- ✓ “Sermayesinin en az %25’i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler.”
- ✓ “Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler.”
- ✓ “Çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, Elektronik İmza Kanunu, Elektronik Haberleşme Kanunu, Posta Hizmetleri Kanunu ve Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kanunu düzenleme ve denetimine tabi olan şirketler.”
- ✓ “Enerji Piyasası Düzenleme Kurulundan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu Kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren şirketler.”
- ✓ “Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Kanun kapsamında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler.”
- ✓ “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50 si belediyelere ait olan şirketler.”

2.2.2.2. Bağımsız denetçilerin görevleri

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim faaliyetini yürüten kişi olarak tarafsızlığı ön planda tutan ve bu yönüyle, kamu denetçisi ve iç denetçiden ayrılan denetim elemanıdır. Bazı durumlarda, benzer faaliyetlerde bulunuyor olsalar da, bağımsız denetim mesleği, ikisinden tamamen farklı ve ayrı bir meslek kolunu oluşturmaktadır. Bağımsız denetçiler,

denetime tabi firmalara, denetim hizmeti sunan, gerek bireysel gerekse de bir bağımsız denetim firmasına tabi olarak çalışan, uzmanlığı ve yetkinliği bulunan kişilerdir. Tüm denetim türlerine ilişkin, denetim hizmetini verebilen denetçiler, serbest meslek erbabı hüviyetine sahip olarak, denetim sözleşmesine bağlı kalarak, belirlenen ücret karşılığında denetim hizmetini sunarlar (Altıntaş, 2007: 34). Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirirken, denetlenen işletme ve şirkette, aşağıdaki sonuçların var olup olmadığını, nedenleri ile birlikte kapsamlı olarak araştırarak her bir sonuca ulaşmaya çalışırlar (Duman, 2008: 166):

- Bağımsız denetim yapılan dönemdeki işlem türleri ve olaylara ilişkin beyanlar;
 - ✓ Gerçekleşme: Kaydedilen işlem ve olayların, işletmede meydana gelmiş olması
 - ✓ Tamlık: Tüm işlem ve olayların kayıtlara yansımış olması
 - ✓ Doğruluk: Miktarların ve kaydedilen işlem ve olaylarla ilgili diğer verilerin, uygun biçimde kaydedilmiş olması
 - ✓ Dönemsellik: İşlem ve olayların doğru muhasebe dönemi içerisinde kaydedilmesi
 - ✓ Sınıflandırma: İşlem ve olayların uygun hesaplara kaydedilmesi
- Dönem sonundaki, hesap bakiyelerine ilişkin beyanlar;
 - ✓ Mevcudiyet: Varlık, yükümlülük ve öz sermayenin mevcut olması
 - ✓ Haklar ve Yükümlülük: İşletmenin varlıkları üzerinde, hak veya kontrolünün olması ile yükümlülüklerine karşı, sorumluluğunun bulunması
 - ✓ Tamlık: Tüm varlık, yükümlülük ve öz sermaye kalemlerinin, kaydedilmiş olması
 - ✓ Değerleme ve Tahsis: Finansal tablolarda yer alan, tüm aktif ve pasif kalemlerin, doğru tutarlar ile yer alması ve her bir değerlendirme ve tahsisine ilişkin işlemlerin, uygun olarak kaydedilmesi
- Sunum ve dipnotlara ilişkin beyanlar;
 - ✓ Gerçekleşme ve hak ve yükümlülükler: İşletmeye ait açıklanan olay, işlem ve diğer hususların, gerçekleşmiş olması
 - ✓ Tamlık: Finansal tablolarda açıklanması gereken, tüm dipnot bilgilerinin, açıklanmış olması

- ✓ Sınıflandırma ve anlaşılabilirlik: Finansal bilgilerin, uygun şekilde tanımlanması, sunulması ve dipnotların, açık olarak ifade edilmesi
- ✓ Doğruluk ve değerlendirme: Finansal ve diğer bilgilerin, doğru ve uygun tutarlarda, açıklanmış olması.

2.2.2.3. Bağımsız denetçilerin sorumlulukları

İşletmeler, amaçlarına ulaşabilmek için tabi oldukları hukuki sınırlar çerçevesinde tüm riskleri üstelenerek çeşitli sektörlerde çeşitli faaliyetlerde bulunurlar. Söz konusu iş ve alan risklerinin tespit edilerek gerekli önlemlerin alınması ise öncelikli olarak işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Diğer taraftan işletmenin hazırladığı finansal tablolarla ilişkili risklerin ortaya çıkartılması ve kamuya doğru ve güvenilir bilgiler sunulması sorumluluğunu ise denetçiler ile birlikte müteselsilen paylaşılmaktadır (Güredin, 2014: 17). Bağımsız denetçilerin, finansal tabloların denetimini yaparken üstlendikleri sorumluluklar aşağıdaki gibidir:

- Bağımsız denetçiler işletmenin finansal tablolarını inceleyerek, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (GKGMİ) ve mevzuata uygunluğu hususunda görüş beyan ederler. Denetçinin sorumluluğu; düzenlenen finansal tablolardaki bilgilerin, muhasebe ilkelerine, kanun ve yönetmeliklere, uygunluk derecesi hakkında görüş belirtmekten ibarettir. Bu görüşü, raporunda açıklayan denetçi, sorumluluktan kurtulur. Fakat muhasebe kayıtlarında, olabilecek hata ve hilelerden, finansal tabloların, doğru ve dürüst bir biçimde, düzenlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.
- Denetçi, belli bir zamansal kısıt altında, belli bir kapsam belirleyerek, denetim faaliyetini yürütme mecburiyetinde olduğu için kendisinden tüm dönem boyunca, işletmenin yapmış olduğu, muhasebe işlemlerine ilişkin, görüş bildirmesini beklemek, gerçekçi olmayabilir.
- İşletmenin, politikalarının oluşturulması ve değerlendirilmesi hususlarında, denetleyenin sorumluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu politikaları tespit etmek ve değerlendirmek, işletme yönetiminin sorumluluğundadır.
- Denetim raporunun, muhasebe bilgi kullanıcıları için bir gösterge olarak değerlendirilmesine rağmen, raporda yazılı bilgilerin, mutlak doğruluğundan söz etmek zordur. Nihayetinde denetçi, vardığı görüşü raporunda açıklamıştır. Ancak

denetim raporu, hiçbir zaman, kanunların, mutlak doğruluğu yönünde bir güvence, oluşturmaz.

- Sonuç olarak, denetçinin esas sorumluluğu; denetime ilişkin bütün işlemleri gerçekleştirmek şeklindedir. Denetçi, yapılması gerekli tüm çalışmalarını gerçekleştirmesine rağmen, ortaya birtakım aksaklıklar çıkarsa ve işletme ile ilgilenenler zarara uğrarsa, bundan işletme yönetimi sorumludur (Türedi, 2007: 33).

2.2.3. Bağımsız Denetimin ve Bağımsız Denetçilerin Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Etkileri

Denetim; kamu kesimi ve özel kesim ayırımı yapılmadan tüm kurum ve kuruluşların, etkin işleyiş düzenlerini temin etmek ve varsa hataları, hileleri, usulsüzlükleri ve yolsuzlukları tespit edip giderebilmek ve önleyici, caydırıcı tedbirlerin alınmasını sağlamak amacıyla, öncelikle iktisadi ve sonrasında sosyal hayat açısından son derece önemli bir müessesedir. Denetim kurumuna, ekonomik ve parasal işlemlerin gerçekleştiği, her dönem ve zamanda ihtiyaç duyularak başvurulmuştur (Sakin, 2008: 45). Kurum ve kuruluşlarla ilgili hukuki ve ekonomik faaliyetlerin, mevzuata ve iktisadi teamüllere uygun olarak yürütülmesi denetim kurumunun, işleyişini kolaylaştıran ve kurumu rahatlatan bir öncel olarak değerlendirilebilir. Sanayi devriminin, dünyada yaşanmasıyla paralel olarak, faaliyet alanlarının genişlemesi ile birlikte, işletmelerin ölçekleri değişmiş, küçük ölçekli firmaların, piyasaya tutunmaları güçleşerek, ölçek büyütme veya piyasadan çekilme tercihlerinden birine yönelmek zorunda kalmışlardır. Dolayısıyla, işletmelerin, yeni yatırımları gerçekleştirebilmek için sermayeye olan ihtiyaçları artmış, piyasaların büyümesi ve gelişmesi hızlanmıştır. Büyüyen bu yapının, kontrolü ve denetimi, yeni bir ilgi ve deneyim alanı olarak ve kaçınılmaz şekilde gündeme gelmiştir (Sakin, 2008: 45). Bu gelişmeler aynı zamanda, sosyal refah ve adalet anlayışı içerisinde, kamunun faaliyet ve sorumluluk alanının da genişlemesi ve ekonomik alana yönelik olarak daha fazla müdahale etme, mal ve hizmet üretme, denetim ve regüle etme gibi kontrol ve egemenlik gücünü kullanma ihtiyacını arttırmıştır. Devletin, artan görev ve sorumluluklarıyla birlikte ortaya çıkan gelir ihtiyacı, temel finansman kaynağı olan vergilerin temel vergilendirme ilkeleri ve amaçları doğrultusunda olabildiğince toplanmasını zorunlu hale getirmiştir (Tuay ve Güvenç, 2007: 28).

Piyasa açısından denetim denildiğinde, iki farklı ancak birbirinden tamamen kopuk olmayan denetimler anlaşılmaktadır. Bunlardan ilki; piyasada bulunan işletmelerin,

etkinliğini, faaliyet sonuçlarını ve işlemlerini mevzuata uygunluk ve performans yönünden araştıran ve değerlendiren bağımsız denetim, diğeri ise kamu adına, piyasadaki işletmelerin, yine faaliyet bilgileri ve faaliyet sonuçlarına dayanılarak gerçekleştirilen vergi denetimidir.

Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının, etkinlik açısından, işletmenin muhasebe bilgi kullanıcılarının, işletme ile ilgili bilgi ihtiyaçlarını, karşılamak üzere, üçüncü kişi, yani bağımsız ve tarafsız ve yetkinliği olan kişiler tarafından denetlenmesi faaliyetlerinin bütünü oluşturur. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetimin amacı; doğrudan işletmenin, vergi kayıp ve kaçaklarına neden olup olmadığının tespiti ve vergisinin tam ve doğru biçimde tahakkuk ettirilmesi ve ödenmesi değildir. Burada amaç, işletmenin özellikle temel amacını, var oluş nedenini oluşturan, faaliyet dönemi sonunda, ticari kâr veya zarar durumunun, bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin, tek tek irdelenmesi ve değerlendirilmesi sonucu ortaya konabilmesidir. Dolayısıyla bağımsız denetim, ticari kâr veya zarar sonucundan hareketle, denetim faaliyetinin içeriği ve kapsamını belirlemede, vergi matrahını oluşturan mali kâr ile doğrudan ilgilenmemektedir. Fakat etkin ve usulüne uygun olarak yapılan, bağımsız denetim sonucunda, işletmenin dönem içinde gerçekleştirdiği, iktisadi ve parasal işlemler neticesinde, dönem sonunda ortaya çıkmış olan ticari kâr, bir performans göstergesi olarak kabul edilir. Kâr hesaplamasının, işletmenin gelir getirici tüm işlemleri ve hesap kalemleri ve faaliyet gider unsurlarının, tamamı dikkate alınarak, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve ilgili tüm mevzuat dikkate alınarak, yapılmış olması vergi matrahının doğruluğunu etkileyebilmektedir. Dolayısıyla, mali kârın, yani vergi matrahının, çıkış noktasını, ticari kâr oluşturduğundan, vergi kayıp ve kaçak riskinin azalmasına ve doğru vergi tarhiyatının gerçekleşmesine, olanak sağlayabilmektedir.

Bağımsız denetim standartları içerisinde yer alan ve daha önce de belirtilen, 6 standart; vergilendirmeyi de etkileyen, hususları düzenlemektedir. Bağımsız denetçinin, denetim faaliyetini gerçekleştirirken, bu standartlara uygun hareket etmesi, olası vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkmasını ve varsa hile, hata, usulsüzlük noktalarının fark edilmesini sağlayabilmekte, vergi matrahının aşındırılmasının önüne geçebilmektedir. Söz konusu standartlara ve vergilendirme ile ilgili fonksiyonlarına aşağıda yer verilmektedir (Bağımsız Denetim Standartları, 2014: www.kgk.gov.tr):

- **240 no'lu bağımsız denetim standardı; "finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileye karşı sorumlulukları"**: "Bu standardın amacı; finansal tablolarda mevcut olan, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve

değerlendirmektir. Aynı zamanda, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen, risklere karşı yapılacak uygun işlerin; tasarlanması ve uygulanması suretiyle, bu risklere ilişkin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen hilelere karşı uygun işleri yapmaktır”. Önemli yanlışlık riski, finansal tabloların bütünü ile ilgili denetçinin olumlu görüş vermesine engel olacak ölçüde hata ve hilelerin olması durumunu ifade etmektedir. Denetlenen işletmelerin yönetimleri, vergiyi asgari düzeye indirebilmek için kazançları önemli ölçüde azaltmaya eğilimli olabilir. Denetçi bu durumu ortaya çıkartmak ve devletin vergi alacağını gözetmek zorundadır. Bu maksatla, işletmeler, görünürde açık bir ticari gerekçe olmaksızın, vergi cenneti olarak bilinen yerlerde önemli banka hesaplarına sahip olabilmekte ve/veya bağlı ortaklık veya şube faaliyetleri gerçekleştirebilmektedirler.

- **250 no’lu bağımsız denetim standardı; “finansal tabloların bağımsız denetiminde, mevzuatın dikkate alınması”:** Standardın amacı; “finansal tablolarda yer alan, önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde, doğrudan bir etkiye sahip olduğu, genel olarak kabul edilen, mevzuat hükümlerine, uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek, finansal tablolar üzerinde, önemli bir etkiye sahip olabilecek, diğer mevzuata aykırılığın, belirlenmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamak ve denetim sırasında belirlenen aykırılık veya şüphelenilen aykırılık hâllerine uygun biçimde karşılık vermektir”. Denetlenen işletmenin, vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi finansal tablolarda yer alan, önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde, doğrudan bir etkiye sahip olduğu, genel olarak kabul edilen mevzuat hükümlerine uygun hesap dönemi geçirip geçirmediği belirlenir ve tespit edilir. Denetçi, özellikle, gelir üzerinden alınan vergiler veya sosyal güvenlik giderlerinin tahakkuku veya muhasebeleştirilmesi süreçlerinden yola çıkarak, gelir üzerinden alınan, vergi karşılıklarının tamlığını ve vergi cenneti olarak bilinen yerlerde, kayıtlı olan şirketlerle, olağandışı işlemlerin yapılıp yapılmadığını araştırabilmektedir.
- **315 no’lu bağımsız denetim standardı; “işletme ve çevresini tanımak suretiyle “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi”:** Standardın amacı; “denetçinin, işletmenin iç kontrol sistemini, işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanlarında, hata veya hile kaynaklı “önemli

yanlılık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için kendisine bir dayanak oluşturmaktır”. Devlet ve devlet organları tarafından çıkartılan, vergilendirmeye ilişkin olanlar başta olmak üzere her türlü düzenleyici hukuki mevzuat, işletmenin çevrelerinden bir bölümünü oluşturmaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi hükümleri, “kambiyo kontrolleri, mali ve finansal teşvikler dâhil para politikaları, gümrük vergileri veya ticareti sınırlandıran politikalar gibi işletmenin faaliyetlerini etkileyen cari hükümet politikaları, işletmenin çevresini oluşturan mevzuata örnek olarak verilebilir”. İşletmenin, vergi beyannamelerinden ve kayıtlarından elde edilen ve finansal tablolarına alınan veya finansal tablolarda açıklanan bilginin tamlığının ve doğruluğunun araştırılması denetçinin sorumluluğu altındadır. Söz konusu bilgilere, finansal tablolarda tam ve doğru olarak yer verilmiş olması, mevzuata uygun hareket edildiğinin ve dolayısıyla, vergi kayıp ve kaçığının oluşmadığının, bir emaresi olarak kabul edilebilmektedir.

➤ **550 no’lu bağımsız denetim standardı; “ilişkili taraflar”:** Bu standardın amacı; “hile kaynaklı “önemli yanlılık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olan ilişkili taraf ilişkilerinden ve işlemlerinden kaynaklanan, hile riski faktörlerini teşhis edebilmek, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bu ilişkilerin sonucunda; finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığı ve finansal tabloların yanıltıcı olup olmadığı hususları hakkında, bir sonuca varabilmektir. Diğer taraftan, ilişkili taraflara ilişkin hükümlerin belirlenmesi durumunda, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin, finansal raporlama çerçevesine uygun olarak belirlendiği, muhasebeleştirildiği ve açıklandığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmektir”. Bağımsız denetçi, İşletme gelirine ilişkin vergi beyannamelerinin ve işletme tarafından, bu anlamda, kamu otoritelere sunulan bilgilerin “hile riski” taşıyıp taşımadığını sorgulamak, araştırmak ve incelemek zorundadır. Böylece, yapılan bu sorgulama işlemi, varsa vergi kayıp ve kaçığının tespiti noktasında önemli bir fonksiyonu tanımlamaktadır.

➤ **620 no’lu bağımsız denetim standardı; “uzman çalışmalarının kullanılması”:** Bu standardın amacı; “denetçinin, denetim faaliyetini gerçekleştirirken, muhasebe ve denetim alanları dışında; vergi, sigorta ve finansal konularda uzman olan diğer kişilerin görüşlerini ve çalışmalarını kullanıp kullanmayacağına ve kullanması

durumunda bu çalışmanın, denetçinin amaçları açısından, yeterli olup olmadığına karar vermektir”. Karmaşık veya teknik olan, vergi mevzuatına uygunluk hususlarının analizi aşamasında, denetçi, bu alanda akademisyen olan bir uzmanın görüşünü ve çalışmasını kullanabilmektedir. Örneğin, “ertelenmiş gelir vergisiyle ilgili muhasebe yöntemlerinin, uygulanması hususunda, uzmanlığa sahip olan bir kişi, vergi hukukunda uzman olan bir kişiden, genellikle, kolayca ayırt edilebilmektedir”. Bu standart kapsamında; bahsedilen birinci uzman, uzman olarak yararlanılabilecek kişi olarak kabul edilmez iken, ikinci uzman, bu kapsamda kabul edilmektedir. Denetçinin, denetlediği alan ile ilgili, vergi alanında uzman olan bir kişinin çalışmalarından yararlanması, vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkartılmasına ve önlenmesine katkı sağlayabilmektedir.

- **705 no’lu bağımsız denetim standardı; “bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi”**: Bu standardın amacı; “denetçinin, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna vardığı veya denetçinin, bir bütün olarak, finansal tabloların, önemli yanlışlık içermediği, sonucuna varmak için, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği, durumlarda verilmesi gereken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında uygun bir görüşü açık bir biçimde ifade etmektir”. “Denetçinin, raporunda yer alan “Görüşün Dayanağı” bölümünde açıklayabileceği, önemli yanlışlıkların, finansal etkilerine örnek olarak; stokların olduğundan fazla gösterilmesi durumunda gelir vergisi, vergi öncesi kâr, net kâr ve öz kaynak üzerindeki etkilerin tutarı gösterilebilir”. Dolayısıyla, söz konusu durumun varlığında, finansal tablolarda önemli kabul edilebilecek bir risk ortaya çıktığından, denetçinin olumlu görüş beyan etmesi mümkün olmamaktadır. Denetçinin bu hususu, işletmenin ilişkili tarafları için, rapor açıklamasında açıkça beyan etmesi gerekmektedir. Sonuç olarak, denetçi, bu açıklamalar neticesinde, ilişkili taraflardan olan devletin, denetim raporundan yararlanmasını sağlayarak vergi kayıp ve kaçığı yaşamamak için gerekli tedbirleri almasına yardımcı olabilmektedir.

Vergi denetimi; işletmelerin yani mükelleflerin ödemeleri gereken verginin, tam ve doğru biçimde ödenip, ödenmediğinin araştırılması sürecini ifade eder. Vergilendirme nedeniyle, mükelleflerde, vergiye karşı bir direnç oluşabildiğinden, bu direnç mükelleflerin, kanuni veya kanuni olmayan yöntemleri kullanmak suretiyle, daha az vergi ödeme isteğini

tetikleyebilmektedir. Bu direncin temelinde, vergi mükelleflerinin gelirlerinin bir kısmından, vergi dolayısıyla, mahrum kalmaları yatmaktadır. Özellikle bu direnç, vergilendirmede genellik ve adalet ilkelerinden uzaklaşılması durumunda açık bir biçimde ortaya çıkmaktadır (Binbirkaya, 2006: 2). Vergi denetimi; vergilendirmeye esas teşkil eden, bilgi, belge ve beyanlardan yola çıkılarak, verginin yerindeliliğini tespit etmeye çalışır. Bu süreci tamamen kamu adına kamuda çalışan vergi denetim elemanları yürütür ve sonucunda, bir eksiklik veya usulsüzlük ile karşılaşılır ise, mükellefin ceza ile karşılaşabilmesi söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla vergi denetiminin var oluş amacı; devlet hazinesini zarara uğratan, vergi kayıp ve kaçaklarının tespit edilmesi ve giderilmesidir. Denetimlerin sıklaştırılması ve vergi ceza sisteminin etkinliğinin artırılması gibi çözümlerin getirilmesi, vergi mükelleflerini, “yakalanma” psikolojisine yönlendirerek vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek davranışlardan sakınmasına dolayısıyla, vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına etki edebilir.

Vergi kayıp ve kaçıkları ile mücadelede, denetimin hangi seviyede etkili bir rol oynadığı yıllardan beri süregelen bir tartışmadır. Yapılan uygulamalı çalışmalar, farklı sonuçlarla neticelenmiştir. Bazı çalışmalar, vergi kayıp ve kaçıkları ile mücadelede denetimin önemli bir yeri olduğu sonucuna ulaşırken, bazı çalışmalar ise, denetimin kısıtlı etkisinin olduğu, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede diğer unsurların daha etkili olduğu iddiasını ortaya koymuştur. Konuyla ilgili araştırmalar aşağıda sunulmuştur (Demir, 2009: 1-5)(Bayraklı, vd., 2004: 241-252).

Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede, sadece denetleme ve cezalandırma gibi ekonomik yaklaşımların yeterli olmadığını savunan Franzoni (1998) çalışmasında, vergi kayıp ve kaçaklarına karşı denetim oranlarının gelişmekte olan ülkelerde arttırılmasına karşın, vergi kayıp ve kaçaklarının devam eden bir problem olduğunu ifade etmiştir. Franzoni, sorunun giderilmesinde, ekonomik yaklaşımlara ilave olarak etik ve sosyolojik faktörlerin de dikkate alınmasının uygun olduğunu vurgulamıştır.

Feld ve Tyran (2002) ise, çalışmalarında, bir kısım mükelleflerin caydırıcı önlemler alındığı halde, yüksek seviyede vergi kayıp ve kaçığına neden olduklarını aktararak, mükelleflerin vergi zihniyetinin, vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinde temel belirleyici olduğunu, açıklamışlardır.

İsveç’de, Warneryd ve Walerud (1982) tarafından gerçekleştirilen araştırmada, problemin ahlâki, sosyal ve demografik boyutlarının olduğu tespiti yapılmıştır. Araştırmada, vergi kayıp ve kaçaklarına yol açan etmenler; vergi suçlarına karşı takınılan tutum ve davranışlar ve vergi kaçırma fırsatı ve yaş olarak öngörölmüştür. İlgili araştırmacılar, vergi kayıp ve kaçaklarıyla, vergi algısı ve denetim düzeyi arasında anlamlı bir bağlantının bulunamadığını iddia etmişlerdir.

Allingham ve Sandmo (1972) ve Yitzhaki (1974) araştırmalarında, mükelleflerin, vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmadan önce, fayda maliyet analizi ile vergi dışında kalmanın tahmin edilen yararının büyük çıkması halinde, vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan davranışlarda bulunacağını öne sürmüşlerdir. Bu durumu, engellemenin en verimli yolunun, vergi denetim sıklığının ve ceza uygulamalarının arttırılması olduğunu ifade etmişlerdir. Spicer ve Lundsted (1976) ise, yüksek gelir düzeyine sahip kişilere yönelik araştırmalarında, denetim sıklığının, vergi kayıp ve kaçaklarını düşürdüğünü fakat cezaların ağırlığı ile vergi kayıp ve kaçakları arasında bir ilişkinin olmadığını iddia etmişlerdir.

Mason ve Calvin (1984) araştırmasında, mükelleflerin kanuni müeyyidelere muhatap olma endişesi ile vergi psikolojisi arasında, olumlu bir ilişkinin olduğunu ortaya koymuşlardır. Araştırmacılara göre, yükömlölerin denetim uygulamaları ile karşı karşıya kalma endişesinin, vergi kayıp ve kaçaklarını azalttığı tespit edilmiştir.

Smith (1992) araştırmasında, denetim yapılırken yükömlölere sağduyulu ve işlemlerinde adaletsiz olmayan, bir vergi yönetiminin, vergi gönöüllölüğünü, pozitif yönde etkilediği neticesine varmıştır. Varma ve Doob (1998) ise, vergi cezalarını katlanılamaz bulan yükömlölölerin, vergi kayıp ve kaçaklarına neden olma ihtimalinin fazla olduğunu savunmuşlar ve denetim neticesinde, yakalanma ihtimalinin vergi kayıp ve kaçaklarına tesir ettiğini vurgulamışlardır.

Slemrod, Blumenthal ve Christian (2001) tarafından ABD’de gerçekleştirilen araştırmada, vergi mükellefi olan 2000 kişi seçilmiş, seçilen yükömlölölere, vergi idaresince yollanan bir mektupla vergi beyannamelerinin yakın bir zaman diliminde denetleneceği duyurusu yapılmıştır. Söz konusu çalışmanın maksadı, kişilerin vergi beyannamesini hazırlarken, denetlenme ihtimalinin olduğu hususunda, uyarılmalarının, vergi adaptasyonuna etkisinin tespit edilmesi olmuştur. Araştırmanın sonucunda, yükömlölölerin, böyle bir durumda matrah artışına gittiklerini göstermiştir.

Sonuç olarak, denetim ile birlikte mükelleflerin, yakalanma olasılıklarının, ortaya çıkması sebebiyle, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde önemli bir rol oynadığı gerçeğiyle beraber, diğer taraftan cezaların caydırıcılığı, vergi ahlâkı, yükümlülerin gelir düzeyi ve vergi yönetiminin yükümlülere karşı tavır ve tutumu gibi konuların da göz önünde bulundurulması gerektiği, literatürde yapılan tüm çalışmaların muhteviyatını ifade etmektedir.

Bağımsız denetim faaliyeti, kanunen bağımsız denetime tabi olan işletme veya şirketlerin, özellikle, dönem sonu finansal tabloları üzerinden uygunluk ve performans ölçütlerine göre hangi düzeyde başarılı olduğunun ortaya konmasını amaçlar. Bu anlamda, işletme veya şirket ile ilişki kişilere, işletmenin hukuki ve iktisadi durumu hakkında, ihtiyaç duydukları bilginin sunulmasını amaçlayan bir süreci yansıtmaktadır. Türkiye’de 3568 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği 1989 yılından itibaren, bağımsız denetim kurumunun, kurumsallaşması ve uluslararası standartlara uygun olarak düzenlenen ulusal bağımsız denetim standartlarına göre gerçekleştirilmesi süreci, resmi olarak 2012 yılında değiştirilen TTK’ya bağlı olarak çıkartılan, “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ile olmuştur. Bağımsız denetçilik yeterliliğine sahip, meslek mensupları, aynı zamanda, vergi mükellefi olan işletmenin, finansal tablolarında yer alan maddi bilgilerin ve özellikle de sonuç hesaplarının mevzuata ve işletme veya şirketin yaptığı gerçek faaliyetlere dayanması, işletmenin ticari kârının doğru ve gerçek olarak hesaplanması ve ortaya çıkartılması amacıyla dayanılarak gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetim, işletmenin ilgili taraflarına denetim sonucunda, denetlenen alan ile ilgili makul güvence sunmaktadır. Devlet de, işletmenin, kamu alacağı noktasında, ilgili bir tarafı olduğundan, ihtiyacı olan bilgi, işletmenin finansal tablolarının, vergi mevzuatı dikkate alınarak oluşturulup, oluşturulmadığıdır. Bağımsız denetim neticesinde, vergi kanunlarına, işletme ve muhasebesinin muhalif davranışlarda bulunduğu, kanıtlarıyla birlikte ortaya konulursa, buna göre ilave bir vergi tarhiyatı işlemi ve vergi ceza hukuku kapsamında cezai müeyyideler uygulanabilecektir, bu durum, hem vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkartılarak önlenmesi hem de işletme tarafından telafi edilebilmesi, imkânına yol açabilecektir.

Ticari kârın, doğru ve gerçek bilgi, belge, muhasebe defter kayıtlarına bağlı olarak ve nihayetinde, dönem sonunda hazırlanan, finansal tablo ve raporlara, doğru ve gerçek olarak yansıtılması, vergi matrahını oluşturan, mali kârın, daha doğru oluşmasına ve dolayısıyla, verginin tam ve doğru olarak hesaplanarak ödenmesine yardımcı

olabilmektedir. Kaliteli ve etkin bir bağımsız denetim mekanizması, işletme ve şirketlerdeki yolsuzluk, usulsüzlük ve performans düşüklüğü gibi sıkıntılı durumların saptanmasına, ortaya çıkarılmasına ve bu gibi sorunların bir an önce telafi edilerek düzeltilmesine olanak sağladığından kısa ve uzun vadede vergi matrahının tamlığına ve doğruluğuna olumlu katkı sağlayabilmektedir.

3568 sayılı kanununun genel gerekçesinde ifade edildiği gibi, devletin vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında, vergi denetiminin yaygınlaştırılmasında ve vergi gelirlerinin arttırılmasında, muhasebe mesleğinin ve meslek mensuplarının denetim fonksiyonunun önemi büyüktür. Bundan dolayı, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin, arzu edilen kalite standartlarında olmaması, vergi kayıp ve kaçığının artması riskinin doğmasına sebep olabilmektedir.

3568 sayılı kanun çerçevesinde SMMM'ler, geçerli ve gerçek belge toplama, söz konusu belgelere dayanarak muhasebe defterlerine ilgili kayıtları yapma ve neticesinde dönem sonunda, faaliyet sonuçlarını doğru olarak hesaplayarak dönem sonu muhasebe işlemlerini doğru ve tam olarak gerçekleştirerek, dönem sonu finansal tablolarını gerçeği yansıtır şekilde oluşturmakla mükellefler. Muhasebedeki tüm girdi-çıkıtı aşamalarını ve bu aşamaların takibini, mesleki özen ve titizlik içerisinde yaptıklarında, işletmelerin vergi matrahının, tam ve doğru olarak ortaya çıkmasına, dolayısıyla, vergi kayıp ve kaçaklarının yaşanmamasına katkı sağlamış olurlar. SMMM'lerin, muhasebe denetimini gerçekleştirme görevleri, belli bir düzeyde, vergi denetimi ile ilgili olmakla birlikte, uygulamada daha çok muhasebe işlemlerinin, ortakların çıkarı yönünden incelenmesi şeklinde gerçekleşmekte ve vergi açısından denetim tali bir önem arz etmektedir. Yapılan muhasebe denetimi, denetime tabi işletmenin faaliyetinin gerçek sonuçlarının tespitini sağlayarak, vergi denetimine katkı sağlamakla birlikte, çalışmalar daha çok, ticari kârın tespiti üzerinde yoğunlaşmakta ve vergi hesaplamaları genellikle sınırlı düzeyde gerçekleştirilmektedir (Ertürk, 2007: 96).

3568 sayılı meslek kanununun 12/3. maddesi uyarınca, yeminli meslek mensuplarınca tasdik edilmiş finansal tablolar, vergi idaresinin yetkili memurları tarafından, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul görmektedir. "İncelenmiş bir belge" niteliğine sahip olmasının anlamı, vergi idaresi açısından YMM'ler, yaptıkları tasdik alanı ile sınırlı olmak üzere, bir vergi inceleme elemanı olarak görülmüş demektir. Bu kabul ile vergi mükelleflerinin, meslek mensupları tarafından, doğru ve objektif beyanda

bulunmaya yönlendirilmeleri neticesinde, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi hedeflenmiştir sonucuna varılabilir (Canikli, 1996: 60).

YMM'lik mesleğinin, 3568 sayılı kanunun gerekçesi ve ilgili kanunun uygulanması incelendiğinde, bağımsız denetimden ziyade, vergi denetimine yardımcı olması amacıyla, oluşturulduğu ifade edilebilir. Söz konusu kanuna bağlı çıkartılan ilgili yönetmelik ve tebliğlerin, meslek mensuplarına yüklediği, müşterek ve müteselsil sorumluluk sebebiyle, YMM'ler, idare ile mükellef arasında mali köprü vazifesi yaparak, vergi denetimine katkı sağlayarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine ve uygulamada işlemlerin doğru yapılışını, mükelleflere göstererek mükellefe destek sağlayabilmektedirler.

Bu sebeplerden ötürü, yeminli meslek mensuplarının vergi denetimi ve dolayısıyla, vergi kayıp ve kaçığını önlemedeki önemi; vergi inceleme eleman sayısının yetersizliği, vergi inceleme oranının düşüklüğü ve kayıt dışı işlemlerin çoğalması gibi hususlarla izah edilebilir (Demir, 2009: 141). Vergi inceleme elemanı sayısındaki söz konusu yetersizliğin, çözümü noktasında, YMM'lik kurumu, alternatif ve tamamlayıcı bir çözüm vasıtası olarak kabul edilebilir. Mesleki açıdan yeterli bilgi ve deneyime sahip olan YMM'ler, mükelleflere danışmanlık yapma, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlama ve vergi idaresiyle, koordineli faaliyette bulunma gibi işlevleriyle, vergi denetim sistemi içerisinde, etkin biçimde kullanılabilir bir kurum olarak görülebilir (Ertürk, 2007: 98).

6102 sayılı TTK hükümleri ve 2012 yılında yürürlüğe konulan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” çerçevesinde, daha önceki bölümlerde açıklanan şartları taşıması kaydıyla, Kamu Gözetim Kurumu'ndan bağımsız denetçilik yetki belgesini almaya hak kazanan, bağımsız denetçiler, meslek mensupları arasından belirlenmektedir. Bağımsız denetim faaliyeti yürütülürken, tüm tarafların, özellikle de devlet kurumlarının, çıkarlarını korumaya yönelik özen ve titizliğin gösterilmesi mecburidir. Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda, denetçi görüşüne temel teşkil edecek, kanıt ve bulguların ortaya çıkartılması gerekmektedir. Bu süreçte, belgelerin gerçekliğinin ve muhteviyatının sorgulanması ve işletmenin yani mükellefin vergi matrahında, bilerek veya bilmeyerek, herhangi bir aşındırmaya sebep olup olmadığının tespiti, vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkartılabilmesi ve verginin hazineye tam ve doğru intikali açısından, oldukça önemlidir. Finansal tablolardan yola çıkılarak, kayıtlar ve belgelere doğru yani “geriye doğru inceleme” veya belgelerden, kayıtlarından finansal tablolara doğru yani “ileriye doğru inceleme” nin, kamu alacaklarının gözetimi yapılarak gerçekleştirilmesi, belgelerdeki verilerin, doğru aktarılıp aktarılmadığının ve varsa

hata ve hileli işlemlerin tespiti, bağımsız denetimin en önemli parçalarından birisini oluşturmaktadır. Böylelikle, varsa hata ve hileli işlemler tespit edilerek, matrah veya matrah farkının ortaya çıkartılması ve buna yönelik ilave tarhiyat işleminin yapılmasına ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine olanak sağlayabilmektedir. Bağımsız denetçinin denetim sürecini iyi bir şekilde ve denetim alanı ile ilgili olarak planlaması, ayrıntıları gözetmesi, zamanlamasını tayin etmesi ve gerekli mesleki özen ve titizliği göstermesi önemlidir. Ayrıca, vergi mükellefi işletmenin, önceki dönemlerinde çalıştığı denetçilerle işletmenin önceki dönemlerinde, hatalı ve hileli kayıtların, ortaya çıkıp çıkmadığının görüşülmesi ve sorgulanması, işletmenin denetim sürecinin, sağlıklı ve etkin yürütülmesini ve denetçiden beklenen etkinliğin oluşmasına katkı sağlayabilmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 30-31). Denetçinin uzmanlığı ve deneyim düzeyi, ne kadar üst seviyede ise, hatalı ve hileli ve vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan olay ve işlemleri tespit ederek açığa çıkartması o kadar kolay ve yerinde olur.

Bağımsız denetimin vergi denetimindeki önemini arttıran bir başka faktör de Türkiye’de kayıt dışı faaliyetlerin düzeyidir. Bağımsız denetçiler, idarenin vergi denetim yükünü bir nebze olsun azaltarak, problemin giderilmesinde etkin bir rol üstlenebilir. Çünkü vergi idaresi ile mükellefleri arasında bağlantı görevini yerine getiren meslek mensupları, bilgi düzeyi yüksek, mevzuatı kavramış kişiler olduğundan, vergi sisteminde meydana gelebilecek hataların ve aksaklıkların, asgari düzeye indirilmesine ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sunabilirler (Ertürk, 2007: 99). Finansal tablolarda yer alan, maddi bilgilerin ve özellikle de sonuç hesaplarının, mevzuata ve işletme veya şirketin yaptığı gerçek faaliyetlere dayanması, işletmenin ticari kârının doğru ve gerçek olarak hesaplanmasına ve ortaya çıkmasına dayanak sağlamaktadır. Ticari kârın, doğru ve gerçek bilgi, belge, muhasebe defter kayıtlarına bağlı olarak ve nihayetinde, dönem sonunda hazırlanan, finansal tablo ve raporlara, doğru ve gerçek olarak yansıtılması, vergi matrahını oluşturan mali kârın, daha doğru oluşmasına ve dolayısıyla, verginin, tam ve doğru olarak hesaplanarak ödenmesine yardımcı olabilmektedir.

2.3. Seçilmiş Bazı Ülkelerde Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Fonksiyonları

Muhasebe mesleği, başta ABD olmak üzere, Avrupa ülkelerinin büyük bir bölümünde, vergi sistemlerinin başarısında, vazgeçilmez bir unsur olarak görülmüş ve kabul

edilmiştir. İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886 ve Almanya 1899 yıllarında, Mali Müşavirlik ve Muhasebe mesleğini, kanun ile düzenleyerek sisteme dâhil etmişlerdir.

2.3.1. Amerika’da Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Fonksiyonları

Denetimin etkin olarak gerçekleştirilmesi, ekonomideki kayıt dışılığı ve vergi sisteminde kayıp ve kaçak oluşması ihtimalini de azaltmaktadır. Mükellef açısından, düzenli olarak vergi denetimine tabi olma olasılığı artmadıkça ve bu durum mükellefler tarafından büyük bir risk olarak görülmedikçe, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçebilmek de zorlaşabilmektedir (Tunç, 1998: 62). Ekonomide kayıt dışılığın ve vergi kayıp ve kaçaklarının düşük seviyelerde olduğu ABD’de, mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik eylemlerinin sonucunda elde edecekleri fayda, denetim sonucunda, söz konusu filler nedeniyle yakalandıkları takdirde, tabi olacakları maliyetten, oldukça küçük olmaktadır. ABD’de, devlete beyan edilen vergi matrahı ile hesaplanan ve ödenen vergi miktarı ilişkisine bakıldığında, toplumda vergiye gönüllü uyum seviyesinin %85 düzeylerinde olduğu ve bu rakamın, dünyadaki yüksek vergi gayreti düzeylerinden birisini oluşturduğu ifade edilmektedir (Akbulut, 2003: 62). Bu isteklilik düzeyi, vergi kaçırmanın ahlâki bir problem olarak kabul edilerek, topluma karşı işlenen bir suç şeklinde düşünülmesinin ve vergi ceza sisteminin etkin olmasının bir sonucu olarak görülmektedir (Koban, 1998: 3).

Vergi inceleme elemanları, inceleme işlemi yaparken, vergi kaçakçılığı ve suç oluşturan hileli işlemleri tespit ederlerse, inceleme işlemine ara vererek istihbarat servisine bu konu ile ilgili bilgi vermektedirler. Ayrıca, işyeri ve konutlarda arama yaparak, vergi kayıp ve kaçakları ile ilgili belgelere el koyarak, gerektiğinde mükellefleri tutuklayabilme yetkisine sahiptirler. Vergi denetim elemanları, gerçek kişilerin beyannameleri, kira gelirleri gibi fazla muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulmayan konular üzerinde, yerel vergi dairesinde, mükellef ile yüz yüze görüşmek suretiyle gerçekleştirmektedirler (Çavuş, 2006: 33).

Muhasebe mesleğinin sisteme dâhil olması ise, “The American Institute of Certified Public Accountants”ın (AICPA) kuruluş sürecinin başlangıcı kabul edilen, “American Association of Public Accountants” ın kuruluş tarihi olan, 1887 yılına dayanmaktadır (Taştan, 2006: 34). 1896 yılında ise, New York eyaleti yasama organı tarafından Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri (CPA – Certified Public Accountant) unvanını getiren ilk kanun yürürlüğe sokulmuştur (Calhoun, 1999: 100). AICPA meslek kuralları kanunu, “Prensip”,

“Meslek Kuralları”, “Yorumlar ve Etik Kurallar” olmak üzere dört bölümden meydana gelmektedir (Önder, 2001: 26). 1957 yılında, kuruluşun ismi “The American Institute of Certified Public Accountants” olarak değiştirilerek bugünkü halini almıştır. Kuruluş 1916 yılında, ilk kanun tasarısı modeli olan “Model Bill”i uygulamaya koyarak, bu modelin değiştirilmeksizin, 1980 yılına kadar sistemde kalmasını sağlamıştır. 1980 yılında, “National Association of State Boards of Accountancy” (NASBA), bir Serbest Muhasebe Kanunu Modeli ile birlikte bu kanunu tamamlayan, onu uyumlaştıran bir mesleki davranış kuralları modeli yayınladı. 1984 yılında ise, NASBA ile AICPA birlikte hareket ederek, kurullar tarafından kısmen veya tamamen uygulanabilir nitelikte, ilk ortak kanun metnini yürürlüğe koydular (Calhoun, 1999: 100). Söz konusu kanunda meslek mensubunun, topluma, müşterilerine ve meslektaşlarına yönelik sorumlulukları tanımlanmaktadır (Önder, 2001: 24).

Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri, unvanlarını daha önceleri ilgili sınavı kazanmış olmak kaydıyla, AICPA’dan almaktalar iken 05 Nisan 2004 tarihinden itibaren yine sınavda başarılı olmaları karşılığında, NASBA’dan temin etmektedirler. Yapılan sınavlar denetim, finansal muhasebe ve raporlama, düzenleme ve iş çevresi olmak üzere dört alanı içermektedir. ABD’de geçmişte yaşanan skandallar, CPA belgesini daha da istenir duruma getirmiştir. Söz konusu sertifikaya sahip bulunanlar, gerek ABD’de ve gerekse tüm dünya genelinde muhasebeyi ve uluslararası muhasebe standartlarını biliyor kabul edilerek şirket karar alma süreçlerine, etkin ve etkili bir biçimde müdahil olurlar. CPA firmalara yönelik olarak şu hizmetleri sunmaktadır; tasdik (denetim) hizmetleri, vergi ile ilgili hizmetler, muhasebe ve defter tutma hizmetleri, danışmanlık hizmetleri ve finansal raporlama hizmetleri (Flesher, etc., 2005: 11).

ABD’de 2017 yılı itibariyle, danışmanlık alanında 8.801, eğitim alanında 7.960, devlet yönetiminde 13.453, sanayi kesiminde 142.707, hukuk alanında 2.273, bağımsız muhasebe mesleğini icra edenler 128.235, diğer alanlarda 18.914 ve aktif olmayan 14.500 olmak üzere, AICPA’ya kayıtlı, toplam CPA sayısı 336.843’tür (AICPA, 2017, www.aicpa.org). ABD’de Ruhsatlı Kamu Muhasebecilerinin (CPA) yapmakta oldukları işlem ve faaliyetleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (AICPA, 2017, www.aicpa.org):

- İşletmelerin muhasebelerini örgütlemek ve uygulamasını sağlamak,
- Maliyet hesaplarında ve yılsonu envanterlerinde yol göstermek,

- İşletme bütçelerini düzenlemek ve uygulamasını sağlamak,
- Yatırım yapılabilirlik raporlarını düzenlemek.

ABD’de üçüncü kişiler, eğer bir şirketten, denetleme raporlarına istinaden oluşturulan finansal tablolara dayanarak hisse senedi ya da tahvil almışlarsa ve denetimden kaynaklanan bir kusurdan dolayı zarar görmüşler ise, denetçiye karşı, dava açabilmektedirler. Üçüncü kişiler tarafından, denetçiler aleyhine açılan davaların, en önemlilerinden bir tanesi, Ultrameres Corp. V. Touche & Niven Co. davasıdır (Çilingir ve Yıldırım, 2005: 100). ABD’de, meslek mensuplarına, kamuoyunun güveni, yapılan bağımsız araştırmalara göre oldukça güçlüdür (AICPA, 2017, www.aicpa.org).

ABD’de 2002 yılında, Sarbanes-Oxley kanunu ile bağımsız ve kâr amacı bulunmayan, bir niteliğe sahip olarak, Public Company Accounting Oversight Board (Kamu Gözetim Kurulu) kurulmuştur (O’regan, 2004: 12). Kuruluşun amacı; bağımsız denetim raporlarının ve firmaların finansal tabloları ile ilgili gerçek bilgilerin hazırlanmasında kamu menfaatini ön planda tutmak ve yatırımcıları koruyabilmek adına, bağımsız denetçileri, denetim altına almak ve halka açık firmaları denetleyen denetçi firmaların kalite kontrol sistemlerinin ve denetim faaliyetlerinin takip edilmesidir. Kuruluş; denetim şirketlerinin, denetim faaliyetlerinin, kanunlara uygun şekilde yapılması, denetçilerin, disiplin ve gözetimlerinin gerçekleştirilmesi, halka açık şirketlere ait bağımsız denetim raporlarının oluşturulması ve denetime ilişkin standartların oluşturulması fonksiyonlarına sahiptir (Pekuz ve Aydoğan, 2016: 1). Denetim faaliyetleri için 500 civarı denetçisi bulunan kuruluşun görevlerinden birisi de halka açık firmaları denetleyen denetçilerin kayıt altına alınmasıdır. Kurumun 2017 yılı verilerine göre, 1.406 denetim firması ve 913 yabancı denetim firması bulunmaktadır (PCAOB, 2018, <https://pcaobus.org>).

2.3.2. İngiltere’de Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Fonksiyonları

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma hususlarını araştırma, değerlendirme ve önleme, uluslararası vergilendirme ile teknik açılardan ilgilenme, uzman denetim dairelerince gerçekleştirilir. İyi yetişen ve toplam vergi denetim personelinin %95’ini oluşturan, vergi müfettişlerinin görevleri inceleme, teftiş, vergi sisteminin kötüye kullanılması, kovuşturma ile neticelenen vergi dosyalarıdır. Özel daireler ise; mükellefiyet kaydı olmayan ve gelir durumu iyi olan kişileri incelemeye almaktadırlar (O’connell, 2018:

16). Aynı zamanda, müstehcen yayınlardan temin edilerek, kayıt dışı bırakılan gelirleri de takibe almaktadırlar. Özel daireler altında örgütlenmiş, özellikle KDV gibi tüketim vergilerinde yaşanan, vergi kayıp ve kaçaklarını tespit etmeye ve önlemeye yönelik, ihtisas komisyonları bulunmaktadır.

Muhasebe mesleğine yönelik ilk kanuni düzenlemeler İngiltere’de yapılmıştır. Bu ülkeyi Fransa, ABD, Hollanda ve Almanya izlemiştir. Mesleğe ilişkin ilk kanuni düzenleme 1880 yılında gerçekleştirilmiştir. Dünyanın en eski meslek örgütü olan, İskoçya Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (The Unstitute of Chatered Accountants of Scotland) 1854 yılında kraliyet onayı almış ve bu “Chartered Accountant” unvanı ilk defa, bu meslek örgütünün mensupları için kullanılmıştır. İngiltere’de finansal tabloların, doğruyu ve gerçeği yansıtması zorunluluğu, 1947 yılında çıkartılan kanun ile getirilmiştir (Middlesness, 2018: 9). Daha sonra, 1969 yılında, muhasebe işlemlerindeki farklılıkları bertaraf etmek amacıyla, Muhasebe Standartları Komitesi kuruluncaya kadar, resmi olmayan muhasebe standartları uygulanmıştır. 1989 yılında ise, muhasebe standartları kanunlaştırılmıştır (İbasalilgiller, 1999: 27). İngiltere’nin 1973 senesinde, AB’ye girmesi ile birlikte mevcut muhasebe sistemi de, AB yönergeleri doğrultusunda değişikliğe uğramıştır (ICAEW, 2018, www.icaew.com).

Ruhsatlı Muhasebeciler (Chartered Accountant), Yeterlilik Belgeli Muhasebeciler (Certified Accountant), Maliye ve İşletme Muhasebecisi (Cost and Word Accountant), Muhasebeci (Municipal Treasurer) unvanları ile çalışan meslek mensupları, bu unvanlarını üç aşamalı sınavları kazanarak elde ederler. Çeşitli kanunlarla, meslek mensuplarına yetkiler ihdas edilmiştir ve tüm görev ve yükümlülükler, belgeli meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmektedir (ICAEW, 2018, www.icaew.com).

Meslek mensuplarının sorumlulukları genel olarak ikiye ayrılmaktadır. Kasti şekilde yapılan işlem ve davranışlara yönelik cezai sorumlulukları var iken, ihmale dayanan işlem ve davranışları için ise, mali sorumluluk yüklenilmektedir. Sorumluluk ve yükümlülüklerle ilişkin temel ilkeler kanunlarla tayin edilmemiştir. Bu hususta var olan tek kanun, 1985 yılında yürürlüğe konulan Şirketler Kanunu’dur (Fisher, 2004: 44).

İngiltere’de meslek mensupları, gerek kamu kesiminde gerekse de özel kesimde bulunan firmaların ekonomik ve finansal açıdan daha etkin hale gelmelerini sağlama görevlerinin yanında, vergi incelemesi görevini de üstlendiklerinden, kamu görevlisi niteliğine de sahip olmaktadır. Meslek mensuplarının tabi olacakları temel ilkeler, meslek

örgütlerince belirlenmektedir. Bu maksatla, teşekkül ettirilen bir komite, uygulamalara ve davranış etiğine ilişkin standartlar geliştirmektedir. İngiltere’de meslek örgütleri, meslek mensuplarına yönelik re’sen soruşturma açmamakta, yalnızca bir şikâyet üzerine bu işlemi gerçekleştirebilmektedir (Yılmaz, 2003: 66).

Sistemde denetçilerin üçüncü kişilere karşı özen gösterme yükümlülüğü önemli bir yere sahiptir. Mahkemeler, eğer özel koşullar söz konusu değilse, mesleki kusur ve özen ediminin ifasında, meydana gelen bir aksaklık sebebiyle, denetçinin yatırımcılar, ortaklar gibi üçüncü kişilere yönelik sorumlu olmadığına hükmetmektedirler (Çilingir ve Yıldırım, 2005: 100). İngiltere’deki mükellefler, vergi beyannamelerinden kendileri mesuldürler. İlgili vergi beyannamelerinde bir hata veya yanlışlık olursa, doğrudan, vergi idaresine karşı mükellefler sorumlu olmakta, denetçilerin idareye karşı doğrudan bir sorumlulukları bulunmamaktadır. Denetçinin, bu işlemlerde, ihmal ve kusuru var ise, denetçi aleyhine işlem başlatmak, mükellefin insiyatifine bırakılmaktadır (Fisher, 2004: 49).

Meslek mensupları 5 temel mesleki etik kuralına mesleklerini icra ederlerken uymak durumundadırlar. Bu kurallar; dürüstlük, objektiflik, yeterlilik, sağduyulu olma, nezaketli ve saygılı olma şeklindedir (ICAEW, 2018, www.icaew.com). Meslek mensupları tarafından müşterilere, İngiltere ve İskoçya Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü’ne (ICAEW), doğrudan şikâyette bulunma haklarının olduğu söylenmek zorundadır. Aynı zamanda, meslek mensuplarının, doğabilecek mesleki zararlara karşı, “Mesleki Kefalet Sigortası” yaptırımları bir zorunluluktur (ICAEW, 2018, www.icaew.com).

İngiltere’de, finansal raporlama, kurumsal idare ve bağımsız denetim konularında yetkili birim “Finansal Reporting Council (FRC)”dir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin mesleki standartlara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ve kaliteli bir denetim faaliyetinin yürütülmesini kontrol eden kuruluş ise FRC’ye bağlı olarak kurulan, “Mesleki Gözetim Kurulu”dur. FRC, uluslararası standartlar ile uyumlu muhasebe ve denetim standartlarını tesis ederek, kaliteli finansal raporlamanın oluşmasını temin etmeye çalışarak, halka açık firmaların kayıtlarının kalitesini de değerlendirmektedir (Pekuz ve Aydoğan, 2016: 2-3).

2.3.3. Almanya’da Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Fonksiyonları

Almanya’da, idarenin ve mükelleflerin kanunlarla belirlenen ilkeler kapsamında, davranıp davranmadığının tespiti, vergi idaresinin teftişi, vergi incelemesi ve vergi kontrolü faaliyetleriyle gerçekleştirilmektedir. Almanya’da, vergi idaresinin etkinliğine bağlı olarak mükelleflerin vergiye karşı gönüllülükleri, vergi kayıp ve kaçağı problemini büyük düzeyde azaltmıştır. Diğer taraftan, vergi inceleme memurlarınca hazırlanan denetim raporları, vergi idaresi açısından öneri niteliğinden öteye geçmeyerek, asıl fonksiyonları, mükelleflere destek olmaktır. Vergi inceleme elemanları, mükelleflerin defter ve belgelerine el koyamamakta ve nezdinde arama yapamamaktadırlar. Vergi kaçakçılığı takip memurları ise, daha fazla yetkiye sahip olduklarından, gerekli defter ve belgelere el koyabilmekte, arama yapabilmekte ve kanıtların yok edilmesi şüphesi var ise, geçici tutuklama kararı verebilmektedirler (Akdoğan, 2004: 59).

Almanya’da, muhasebe mesleğinin kanuni düzenlemesi, 1897 yılı Prusya Ticaret Odası kanununa göre oluşturulmuştur (Güvemli, 2001: 611). Sonrasında ise 1900 yılında Meslek Örgütü Yönetmeliği yürürlüğe girmiştir. Almanya’da muhasebeci ve muhasebe firmalarını temsil eden, Alman Muhasebe Meslek Örgütü (WPK) ve denetçi ve denetim firmalarını çatısı altında toplayan, Almanya Denetim Kuruluşu (IDW) olmak üzere iki çeşit meslek kuruluşu bulunmaktadır. 1926 yılında Alman Muhasebe Denetçileri Birliği’nin mesleğe giriş şartları, sınav konuları ve mesleği uygulama ilkelerini tespit ettiği, 1937 yılında işletme denetçiliği unvanını ve yeminli muhasebe denetçiliği düzenlemelerini içeren kanuni mevzuat oluşturulmuştur (Wilkowski, 2009: 12). 1943 yılına gelindiğinde ise, İşletme Denetçileri ve Yeminli Muhasebe Denetçileri mesleğini, yeniden düzenleyen ve işletme bilirkişiler odasını kuran meslek örgütü kanununun yürürlüğe konulduğu görülmektedir (Güvemli, 2001: 611).

WPK, tüm muhasebecilerin tabi olduğu ve devlet denetimine tabi olarak kurulmuş, amacı ise üyelerinin kamunun beklediği tarzda, yüksek mesleki kalitede hizmetler sunmalarını sağlamak olan ve aynı zamanda, IFAC üyesi, bir kuruluştur. WPK, 1961 yılında uygulamaya giren, muhasebe mesleğini düzenleyen, kanuna dayanılarak, kamu hukuku kapsamında teşekkül ettirilmiştir. Meslek tarafından, devletin ve kamunun ihtiyaçları ve beklentilerini karşılamak üzere kurulan, WPK, Federal Ekonomi ve İş Gücü Bakanlığının

gözetimine tabidir. WPK'ya yüklenen temel sorumluluklar şu şekildedir (Weber, etc., 2007: 15):

- Üyelerinin mesleki görevlere uyumlarını gözetmek ve küçük ihlallerde disiplin cezaları uygulamak,
- Dış kalite güvence sistemlerini koordine etmek ve destek vermek,
- Meslek sınavlarını koordine etmek,
- Mesleği dünya genelinde temsil etmektir.

Alman muhasebe sistemi makro yapılıdır. Diğer ifadeyle, vergi düzenlemeleri ile çeşitli ticaret kanunlarından fazlasıyla etkilenmiştir. Almanya'da, hesap planlarının geçmişi epey eskidir. J.F. Schaer'in 1890 ve 1911 yıllarında yazdığı, çift taraflı kayıt sistemini ve buna uygun muhasebe organizasyonunu konu alan "Hesap Sistemleri" adlı çalışmaya dayanmaktadır. Ancak, bugünkü anlamda, hesap planlarına ilişkin, özgün çalışma 1927 tarihli E. Schmalenbach'ın hesap çerçevesidir. Pek çok alanda, disiplinin arttığı, 1930'lu yıllarda, bu disiplinin yansımaları, hesap planları üzerinden de görülmüştür. Savaş sonrası bu planlar yeniden geliştirilmiştir (İbasalilgiller, 1999: 8).

Almanya'da, bağımsız denetim faaliyetlerinin şekillenmesinde, WPK ile birlikte Denetim Gözetim Komisyonu (AOC) etkili ve belirleyici olmaktadır (Fülber & Klein, 2013: 8). 2005 yılında "Bağımsız Denetçilerin Gözetim Yasası" ile "Bağımsız Denetçiler Gözetim Komisyonu (AOC) kurulmuş ve tüm denetim ve gözetim faaliyetlerini gerçekleştirmeye başlamıştır. Aynı zamanda, diğer ülkelerin denetim örgütleri ile de işbirliğine gitmektedir. AOC'nin sorumluluklarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Pekuz ve Aydoğan, 2016: 3-4).

- "Alman Kamu Muhasebecileri Kanunu"na istinaden, kamusal fayda ile ilgili işlemleri gerçekleştiren deneticilerin gözetlenmesi,
- "Disiplin Prosedürleri ve Kalite Güvence Sistemi" ile ilgili, "Muhasebe Meslek Örgütü" üzerinde kamu gözetiminin yapılması,
- Denetçilerin gözetimi hususunda varılan önemli neticeler ve işlemlere ilişkin kamuya bilgi sunulması,
- Ülkedeki diğer kuruluşlarla ve uluslararası kuruluşlarla koordinasyonun sağlanmasıdır.

Almanya’da denetçiler, yönetim kuruluna karşı sorumludurlar. Denetçiler tarafından, denetimi yapmış şirketlere, denetçinin vermiş olduğu zararların giderilmesi amacıyla dava açabilmektedirler. Denetçilere açılacak davalarda, üçüncü kişiler sözleşme hükümlerini değil, haksız fiil iddiasını öne sürebilmektedirler (Çilingir ve Yıldırım, 2005: 102). Almanya’da vergilendirmenin etkinliği açısından mali müşavirlerin önemli bir rolü bulunmaktadır. Denetçiler, denetim faaliyetlerinin yanı sıra, vergi danışmanlığı, vergi organları karşısında denetlenen firmanın temsili gibi hizmetleri de vermektedirler (Bingül, 2010: 133).

2.3.4. Fransa’da Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Fonksiyonları

Fransa’da, vergilerin ve vergi idaresinin işleyişi, sorunları ve etkinliği ile ilgili araştırmalar gerçekleştirmek üzere “Vergiler Konseyi” oluşturulmuştur. Konsey, kaleme aldığı raporlarda, uluslararası vergi kaçakçılığının boyutu ve alınması gereken tedbirlerle ilgili bilgiler sunmaktadır (Şaan, 2008: 92). Kayıt dışı faaliyetlerle mücadele etmek amacıyla, özel bir büro oluşturularak, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede çözüm önerileri ve bölgesel koordinasyonun sağlanması hedeflenmiştir (Piot, 2001: 4). Fransa’da mükellefler tarafından, beyannamede beyan edilen hususların, kendi aralarında uyum olup olmadığı, beyannamedeki matrah tespitinde, rakamsal hata bulunup bulunmadığı ve verilen beyannamelerin, önceki dönemlerle benzerlik gösterip göstermediği gibi konular, mali iç kontrol birimince araştırılır ve değerlendirilir (Süral, 1990: 18). Araştırma ve değerlendirmelerin sonucunda, hatalı bir durum tespit edilirse, hatalar için gerekli düzeltmeler gerçekleştirilir. Belge incelemesinde ise, mükellefin teslim ettiği beyannameler, mükellefin vergi dosyasında bulunan bilgi ve belgelerle mukayese edilir. Bu kapsamda, mükelleften, bazı hatalı bilgileri düzeltmesi istenebilmektedir. Ayrıca mükellefin beyannameye dâhil etmeyerek, kayıt dışı yaptığı veya bıraktığı işlemler ayrıntılı olarak incelenerek ortaya çıkartılır.

Fransa’da meslek ile ilgili kanuni düzenlemeler, 1927 yılında gerçekleştirilmiştir. 1942 ve 1945 yıllarında yürürlüğe konulan kanunlarla meslek bugünkü durumuna kavuşmuştur. “Uzman Muhasebeci” ve “Temsile Yetkili Muhasebeci” şeklinde iki unvan kullanılmaktadır. Meslek, Ekonomi Bakanlığının gözetimi altında gerçekleştirilir (Roudil, 2012: 5). Meslek mensubu olabilmek için sınavlar Milli Eğitim Bakanlığı tarafından yapılmaktadır. Muhasebe Uzmanları Cemiyeti ile Muhasebe Milli Konsey olmak üzere iki meslek kuruluşu vardır. Avrupa Birliği direktifleri doğrultusunda, eğitim ve staj sonrasında

final sınavı ve tez yazımı ve savunması, mesleğe girişte önemli ve yerine getirilmesi gerekli hususlardır. Mesleki faaliyet kapsamında sorumluluk ve cezalandırma da AB direktifleri doğrultusundadır (Kutlan, 1995: 30).

Fransa'da 1947 yılında, Muhasebe Yüksek Konseyi ilk muhasebe planını düzenlemiştir. Plan daha sonra, değişen ekonomik ve sosyal gereksinimlere göre düzeltilmiş ve değiştirilmiştir. 1957 yılında ise, ikinci muhasebe planı devreye alınmıştır. 1970 yılında başlanan, plan üzerindeki revizyon çalışmaları, 1978 yılında Avrupa Birliği dördüncü yönergesi kapsamında devam ettirilerek 1979 yılında tamamlanmıştır. Bu ülkede, muhasebe standartlarının ve uygulamalarının ortaya atılmasında hükümet ile birlikte, Fransız Muhasebe Mesleğinin de etkin bir rolü bulunmaktadır (Dattin, 2017: 6). Fransız muhasebesi, Avrupa Birliği'nin diğer kanuni düzenlemelerinin de etkisi altında kalmıştır (Kutlan, 1995: 30).

Fransa'da, mesleki unvan olarak "Muhasebe Uzmanı" ve "Denetçi" unvanları, bulunmaktadır (Lemarchand, 2006: 44). Muhasebe Uzmanı, denetim ve muhasebe ile ilgili birçok yetkisinin yanında, kanuni denetim yapmaya da yetkili kılınmışlardır. Fakat "kanuni yılsonu denetimi" ancak, denetçi sıfatına sahip, meslek mensupları tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Denetçi unvanını kullanabilmek için, Muhasebe Uzmanları Odası üyeliği ile beraber, Ulusal Denetçiler Kurulu üyeliği de aranmaktadır (Kutlan, 1995: 30). Bu ülkede de aynı İngiltere'de olduğu gibi, meslek mensuplarının vergi idaresine karşı sorumluluğu bulunmamaktadır. Meslek mensuplarının sorumluluğu müşterilere karşı olmaktadır (Fisher, 2004: 50).

Fransa'da, şirketlerin denetimini gerçekleştiren denetim firmalarının denetiminden sorumlu olan ve kamu yararını gözeten kuruluş, The Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, Adalet Bakanlığı'nın kontrolünde kurulan bağımsız bir kuruluştur. Aynı zamanda, denetçilerin bağımsızlığını tesis etme ve muhasebe ve denetim standartlarını oluşturma ve tatbikini denetleme fonksiyonları da bulunmaktadır (Gonthier, etc., 2006: 11). Fransa'da denetimleri, doğrudan söz konusu kuruluş tarafından çalıştırılan denetçiler gerçekleştirerek denetim sonucunda hazırladıkları denetim raporlarını, kuruluşun genel sekreterliğine ibraz etmektedirler. Denetim ekipleri, 10 ile 30 yıl arası finansal sektör deneyimine sahip, alanında uzman muhasebecilerden seçilmektedir. Ülkede 2016 yılı itibarıyla, 19.300 denetçi ve 6.931 denetim şirketi bulunmaktadır (Pekuz ve Aydoğan, 2016: 5-6).

3. BÖLÜM

3. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARIN ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETKİNLİĞİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA: İZMİR İLİ ÖRNEĞİ

Bu çalışmanın üçüncü ve son bölümünde, meslek mensupları (SMMM ve YMM) ve bağımsız denetçilerin, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine katkı sağlayıp sağlamadığı, gerçekleştirilen anket uygulaması ve bulgularının değerlendirilmesi ile ortaya konulacaktır.

3.1. Araştırmanın Önemi

Vergi mükelleflerinin vergiyi doğuran olayları vergi idaresine bildirmeleri esasına dayanan beyan usulünde, beyanların gerçeği yansıtmasını sağlamak açısından idarenin gözetim ve denetimi son derece önemlidir. Bundan dolayı, beyana dayanan tarhiyatlarda hedeflenen faydanın sağlanabilmesine yönelik olarak kurumsal vergilendirme yapısında etkin bir denetim mekanizmasının varlığına ihtiyaç duyulmaktadır. Etkin bir denetim mekanizmasının ve kontrol sürecinin olmayışı, vergiyi doğuran olayların bir kısmının gizlenmesine yol açarak vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum, vergiyi tam ve düzenli ödeyenlerin aleyhine haksız rekabet oluşmasına neden olmaktadır (Erol, 2010: 13). Ayrıca vergi denetiminin, vergi bilincini ve vergi gayretini artırıcı yönü de bulunmaktadır. Dolayısıyla, etkin denetim mekanizmasının mevcut olmaması, bahse konu fonksiyonların etkilerini de azaltmış olur.

Türkiye’de mükelleflerin beyanlarına dayanarak matrahın tespiti yönteminden hedeflenen faydanın sağlanamamasında birçok etken rol almaktadır. Bilhassa, vergi denetim ve kontrol fonksiyonunun yetersizliği önemli bir etkiye sahiptir. Vergi denetim kurumunda meydana gelen problemlerin giderilmesi ve idarenin iş yükünü azaltmak amacıyla, 1989 yılında mali müşavirlik mesleği hukuki zemine oturtulmuştur. SMMM mesleğinden beklenti, mükelleflerin doğru ve tam muhasebe kayıtlarına bağlı olarak vergi matrahı beyanlarını doğru ve tam olarak yapmalarına katkı sağlayarak vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirgenmesine katkı sağlamasıdır. YMM kurumundan beklenti ise, işletmelerin matrahlarını beyan etmeden denetim fonksiyonunu yerine getirerek finansal tablolarda meydana gelmesi muhtemel hata ve hileleri gidererek vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yardımcı olmasıdır. Bu beklentiler doğrultusunda, çalışmada muhasebe ve

beyanname düzenleme hizmeti veren SMMM'lerin tasdik ve denetim hizmeti veren YMM'lerin ve KGK'dan bağımsız denetçilik belgesi olarak bağımsız denetçi unvanına haiz meslek mensuplarının, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde üstlendikleri rollerin etkinliği tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın temel amacı, meslek mensupları olan SMMM ve YMM'ler ile bunlar içerisinde "Bağımsız Denetçi" belgesi olarak bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren bağımsız denetçilerin, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkili olup olmadığının belirlenmesidir. SMMM'lerin muhasebe, danışmanlık ve denetim fonksiyonlarının; YMM'lerin ise danışmanlık, denetim ve tasdik fonksiyonlarının, bağımsız denetçilerin ise, vergilendirmeye tesir edebilecek hesap kalemleri üzerinde gerçekleştirdikleri bağımsız denetim faaliyetinin kanuni düzenlemeler çerçevesinde, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili faktörler olduğu düşünülmektedir. Söz konusu düşünce doğrultusunda;

- SMMM'lerin muhasebe, danışmanlık ve denetim fonksiyonlarının, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkisinin belirlenmesi,
- YMM'lerin denetim, danışmanlık ve tasdik fonksiyonlarının, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkisinin belirlenmesi,
- Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim faaliyetlerinin, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkisinin belirlenmesi ve analiz edilmesi amaçlarına ulaşılmak istenmektedir.

3.3. Araştırmanın Metodu

Araştırmada elde edilen bulguların, sayısal değerlerle ifadesine ve oluşturulan yargıların test edilmesine imkân tanıdığı için, nicel yöntemler tercih edilmiştir. Araştırmada, nicel tekniklerden betimsel (tanımlayıcı) model kullanılarak konunun mevcut zaman dilimindeki durumu, tespit edilmek istenmiştir. Bu nedenle; ilk olarak hedef evren belirlenerek içerisinde temsil kabiliyeti yüksek ve tüme varıma olanak sağlayan örneklemeler seçilmiştir. Betimsel araştırmalarda, öz aktarım ve gözlem olmak üzere iki yöntem uygulanabilmektedir. Bu çalışmada, her ikisinden de yararlanılmıştır. Örneklemi oluşturan kişilerden anketler aracılığıyla doğrudan bilgi alınarak öz aktarım ve aynı kişilerin gözlenmesi sonucu gözlem yöntemi uygulanmıştır (Bir, 1999: 175-177).

Araştırmada, SMMM ve YMM'ler ile meslek mensuplarından, bağımsız denetçi sertifikasına sahip olanların mesleki görevlerini yerine getirirken vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki etkinliği her üç gruba yönelik olarak oluşturulan anketler aracılığıyla SMMM, YMM ve bağımsız denetçilerin görüşlerine başvurularak toplanan veriler analiz edilmiştir. Meslek mensuplarının ve bağımsız denetçilerin, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki etkinliklerinin, anketler aracılığıyla tespit edilmeye çalışılmasının ve düşüncelerine müracaat edilmesinin sebebi doğrudan bilgi temini ve uygulama kolaylığıdır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde SMMM, YMM ve bağımsız denetçilerin etkinliğinin tespiti için uygulamalar ve kanuni düzenlemelerden hareketle oluşturulan yargılar, amaçlanan bulguların elde edilmesine yönelik anketlerin oluşturulması, ana kütlenin belirlenmesi, anketlerin uygulanması ve verilerin analiz edilmesinde yaşanan süreçler ve yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

3.3.1. Anket Çalışması

Saha çalışmasına dayanan araştırmaların temeli, bulguların dayanacağı verilerin toplanmasına ilişkin olarak bilgi toplama yönteminin belirlenmesidir. Sosyal araştırmalarda, veri kaynağı insan olduğundan birincil kaynaktan, doğrudan bilgi alma yöntemlerinden en önemlisi anket uygulamasıdır. (Odabaşı, 1999: 81). Anket yöntemi, çok sayıda elemandan oluşan bir evrende, evrene yönelik genel bir yargıya ulaşabilmek amacıyla evrenin tümü ya da evrenden alınacak bir grup, örnek ya da örneklem üzerinde gerçekleştirilen tarama çalışmaları olarak ifade edilmektedir (Karasar, 1999: 79). Başka bir ifadeyle, anket yönteminin zemini büyük bir evren ya da örneklemeden sistematik olarak bilgi elde etmektir. Evrenin tamamına yönelik, bulguların genelleştirilmesi arzu ediliyorsa ve söz konusu bilgiler başka kaynaklardan temin edilemiyorsa anket yöntemi araştırma için en uygun yöntemdir (Odabaşı, 1999: 81). Anket yöntemi ile toplanan bilgiler aracılığı ile araştırmalarda (Oğur ve Tekbaş, 2003: 336):

- Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasında ilişki olup olmadığı araştırılır,
- Önemli bağımsız değişkenlerin neler olduğu belirlenir,
- Bu bilgiler ışığında yeni varsayımlar oluşturulur ve yeni araştırmalar planlanır.

Anket yöntemine başvurulurken dört temel unsurun sırasıyla takip edilmesi ve uygulanması icap eder. Anket yöntemi uygulanırken, aşağıda ifade edilen unsurların

sırasıyla ve amaca en çok hizmet eder biçimde yerine getirilmesi gerekir (Fowler, 1993: 125):

- Araştırmacının, ölçmeye çalıştığı hususla ilgili olarak, en uygun soruların hazırlanması,
- Hedeflenen topluluğu, en iyi ifade edecek örneklemenin seçilmesi,
- Telefon, posta, kişisel görüşmeler veya teknolojik gelişmelerle birlikte oluşan, diğer imkânlar vasıtası ile verilerin elde edilmesi,
- Yukarıdaki yollar ile elde edilen verilerin, ilgili bilgisayar programları yardımı ile analiz edilmesi.

3.3.1.1. Anketin oluşturulması

SMMM'ler YMM'ler ve bağımsız denetçilerin mesleki fonksiyonları, birer yargı cümlesi haline dönüştürülerek anket formlarına yansıtılmıştır. SMMM ve YMM'lere ait anketleri oluşturma ve yapılandırma süreci 10 Kasım 2017-12 Ocak 2018 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Anket oluşturma ve yapılandırma işlemleri sona erdikten sonra hazırlanan anketlerde bulunan yargıların, maksada dönük olarak uygunluğunu ve anketlerin uygulanabilirliğini test etmek maksadıyla 10 SMMM ve 5 YMM ile ön çalışma gerçekleştirilmiştir. Ön çalışma neticesinde, anket cevaplayıcılardan gelen eleştiriler göz önüne alınarak, ilgili düzeltme ve düzenlemeler yapılmıştır. Bahsedilen ön çalışma 15 Ocak 2018-30 Ocak 2018 tarihleri arasında yapılmıştır. Bağımsız denetçilere uygulanan anket oluşturma ve yapılandırma süreci, 25 Aralık 2018 ve 10 Ocak 2019 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Anket oluşturma ve yapılandırma işlemleri sona erdikten sonra hazırlanan anketlerde bulunan yargıların, maksada dönük olarak uygunluğunu ve anketlerin uygulanabilirliğini test etmek maksadıyla 5 bağımsız denetçi ile ön çalışma gerçekleştirilmiştir. Ön çalışma neticesinde, anket cevaplayıcılardan gelen eleştiriler göz önüne alınarak ilgili düzeltme ve düzenlemeler yapılmıştır. Bahsedilen ön çalışma 10 Ocak 2019-15 Ocak 2019 tarihleri arasında yapılmıştır.

3.3.1.2. Anket sorularının nitelikleri

Pilot seçim ve uygulama ile gerçekleştirilen ön çalışma uygulaması neticesinde nihai şekline kavuşturulan meslek mensuplarına yönelik olarak oluşturulan ve yapılandırılan anket formlarında cevaplayıcılara;

- SMMM’lerin demografik bilgilerini elde etmek amacıyla “yedi”,
- SMMM’lerin muhasebe fonksiyonu ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkinliğinin tespit edilmesi amacıyla “on”,
- SMMM’lerin denetim fonksiyonu ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkinliğinin tespit edilmesi amacıyla “altı”,
- SMMM’lerin danışmanlık fonksiyonu ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkinliğinin tespit edilmesi amacıyla “dört”,
- YMM’lerin demografik bilgilerini elde etmek amacıyla “sekiz”,
- YMM’lerin denetim fonksiyonu ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkinliğinin tespit edilmesi amacıyla “dokuz”,
- YMM’lerin danışmanlık fonksiyonu ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkinliğinin tespit edilmesi amacıyla “altı”,
- YMM’lerin tasdik fonksiyonu ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkinliğinin tespit edilmesi amacı ile “altı”,
- Bağımsız denetçilerin demografik bilgilerini elde etmek amacıyla “yedi”,
- Bağımsız denetçilerin, vergilendirmeye etkisi olabilecek fonksiyonları ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkinliğinin tespit edilmesi amacıyla “yirmi bir”,

soru yöneltilmiştir. Anketlerde yer alan, SMMM, YMM ve bağımsız denetçilere ait genel özellikleri belirlemeye yönelik yargılar test usulü çoktan seçmeli olup, diğer yargılar ise; “katılıyorum”, “kararsızım” ve “katılmıyorum” seçeneklerinden biri tercih edilmek üzere ve net cevaplar almaya uygun olarak hazırlanmıştır.

SMMM, YMM ve bağımsız denetçi olarak belirlenmiş olan hedef kitlelere yönelik oluşturulan anket sorularının SPSS 21.0 programında güvenilirlikleri ölçülerek ilgili hesaplama sonuçları aşağıdaki tabloda olduğu gibi elde edilmiştir.

Tablo 3.1. SMMM, YMM ve Bağımsız Denetçilere Ait Güvenilirlik Hesaplamaları

	Güvenilirlik İstatistikleri	
	Cronbach's Alpha	Örneklem Büyüklüğü
SMMM	0,896	20
YMM	0,825	32
Bağımsız Denetçi	0,910	21

SMMM anketine ilişkin güvenilirlik katsayısı 0,896, YMM anketine ilişkin 0,825 ve Bağımsız denetçi anketine ilişkin ise 0,910 olarak bulunmuştur. Güvenirlik katsayısının, 0,7 ve üstünde olması yeterli olarak kabul edilmektedir.

3.3.1.3. Ana kütle

Araştırmanın hedef kitlesini SMMM, YMM ve bağımsız denetçiler oluşturduğu için üç ana kütleyle yönelik anket düzenlemesi yapılmıştır. Öncelikli olarak, Türkiye'deki tüm meslek mensupları ve bağımsız denetçilerin ana kütleler olarak belirlenmesi düşünülmüştür. Araştırmanın ilk ana kütlelerini SMMM'ler oluşturmaktadır. İlk olarak, Türkiye'de faaliyet gösteren 2018 yılı itibariyle, TÜRMOB'a kayıtlı toplam 98.645 SMMM'nin tamamının ana kütle olarak seçilmesi düşünülmüştür ([https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-\(sm-smmm\)](https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-(sm-smmm))). Fakat 2018 yılı itibariyle TÜRMOB'a kayıtlı toplam 98.645 SMMM'nin tamamının adresinin temin edilememiş olmasının yanında araştırmada; süre, mali imkânlar, ulaşım sıkıntıları ve teknik açıdan aşılması zor engeller bulunmaktadır ([https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-\(sm-smmm\)](https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-(sm-smmm))). Bu sebeplerle, söz konusu araştırmanın ana kütlesi, tamamı aktif olarak mesleği icra eden ve İzmir SMMM Odası'na kayıtlı olan 6.881 meslek mensubu olarak belirlenmiştir ([https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-\(sm-smmm\)](https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-(sm-smmm))). Ana kütlelerin 6.881 SMMM ile sınırlanması, bu çalışmanın bir kısıtı olmakla beraber, belirlenen sayının tamamının fiili ve aktif olarak görev yapanları kapsaması ve katılımcıların belirli kişilerle sınırlı olmaması sebebi ile genel popülasyonu temsil etme olasılığının bulunması hallerinden dolayı söz konusu kısıtın sınırlı olması beklenir.

Araştırmanın ikinci ana kütlelerini YMM'ler oluşturmaktadır. 2018 yılı itibariyle TÜRMOB'a kayıtlı toplam 4.794 YMM'nin tamamının adresinin temin edilememiş olmasının yanında araştırmada; süre, mali imkânlar, ulaşım sıkıntıları ve teknik açıdan aşılması zor engeller bulunmaktadır ([https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-\(sm-smmm\)](https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-(sm-smmm))). Ayrıca TÜRMOB'a kayıtlı ve YMM unvanına sahip olan meslek mensuplarının tamamının aktif biçimde mesleği yürütmüyor olması da dikkate alınarak ilgili araştırmanın ana kütlesi tamamı aktif olarak mesleği icra eden ve İzmir YMM Odası'na kayıtlı olan 257 YMM olarak belirlenmiştir (<http://uye.izmirymm.org.tr/Public/CalisanUyeListesi>). Ana kütlelerin

257 YMM ile sınırlanması, bu çalışmanın bir kısıtı olmakla beraber, belirlenen sayının tamamının fiili ve aktif olarak görev yapanları kapsamaması ve katılımcıların belirli kişilerle sınırlı olmaması sebebi ile genel popülasyonu temsil etme olasılığının bulunması hallerinden dolayı söz konusu kısıtın sınırlı olması beklenmektedir.

Araştırmanın üçüncü ana kütesini bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. 2018 yılı itibariyle KGK’u bağımsız denetçi siciline kayıtlı toplam 16.051 bağımsız denetçinin tamamının adresinin temin edilememiş olmasının yanında araştırmada; süre, mali imkânlar, ulaşım sıkıntıları ve teknik açıdan aşılması zor engeller bulunmaktadır (<http://bagden.kgk.gov.tr/#42>). Ayrıca KGK’na kayıtlı ve bağımsız denetçi unvanına sahip olan meslek mensuplarının tamamının aktif biçimde mesleği yürütmüyor olması da dikkate alınarak ilgili araştırmanın ana kütesi, tamamı aktif olarak mesleği icra eden ve İzmir ilinde faaliyette bulunan 1.007 bağımsız denetçi olarak, belirlenmiştir (<http://bagden.kgk.gov.tr/#42>). Ana kütenin 1.007 bağımsız denetçi ile sınırlanması, bu çalışmanın bir kısıtı olmakla beraber, belirlenen sayının tamamının fiili ve aktif olarak görev yapanları kapsamaması ve katılımcıların belirli kişilerle sınırlı olmaması sebebi ile genel popülasyonu temsil etme olasılığının bulunması hallerinden dolayı söz konusu kısıtın sınırlı olması beklenmektedir.

3.3.1.4. Örneklem

Anketlerden beklenen analize uygun sonuçların ortaya çıkabilmesi için seçilen örnek sayısının örneklem yapılan ana küteyi temsil eder ölçekte olması icap eder. Bu araştırmada, ana küte için örneklem boyutu Moser ve Kalton (1979) tarafından örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde kullanılması öngörülen aşağıdaki formüller vasıtası ile belirlenmiştir (Çürük, 2000).

$$n = \frac{x.(1-x)}{[(S.E (p)]^2}$$

Bu formülde “n” sınırsız popülasyonda gereken örneklem ölçüsünü temsil etmektedir. “x” ise popülasyonun belli bir davranışı gösterme eğilimini ifade etmekte, “1-x” ise bunun tam tersi belli bir davranışı göstermeme eğilimini ifade eder. Popülasyonun varyans değeri bilinmediğinde bunun 0.50 olarak kabul edilmesi genel olarak kabul görmektedir. Bu şekilde sınırsız popülasyonda örneklem büyüklüğü en yüksek değerine

ulaşabilir. “S.E (p)” ise araştırmanın duyarlılık derece veya tahminlerde istenen en yüksek standart hata değeri olup, bu araştırmada 0,06 olarak değerlendirilmiştir (Çürük, 2000).

$$\begin{aligned}n &= \frac{0,50 \cdot (1 - 0,50)}{0,06^2} \\ &= \frac{0,25}{0,0036} \\ &= 69\end{aligned}$$

Sınırsız popülasyonda gerekli örneklem büyüklüğü 69 olarak hesaplanmıştır. Aşağıdaki formül ise sınırlı bir popülasyonda örneklem büyüklüğünün hesaplanması ile ilgilidir. Bu formülde “n*” sınırlı popülasyon ile gerekli örneklem ölçüsü, “n” sınırsız popülasyonda örneklem ölçüsü ve “N” ise popülasyon büyüklüğüdür. Araştırmanın ilk popülasyon büyüklüğü 6.881’dir.

$$n^* = \frac{n}{\left(1 + \frac{n}{N}\right)}$$

SMMM’ler için Gerekli Örneklem Büyüklüğü = $\frac{69}{1+69/6.881} = 68,31$ olarak bulunmuştur.

Araştırmada SMMM’ler ile yapılan anket sayısı 348 olup, gerekli örneklem büyüklüğü için hesaplanan sayıdan oldukça fazladır. Araştırmanın ikinci ana kümesini, İzmir YMMO’na kayıtlı ve aktif olarak görevi icra eden 257 YMM oluşturmaktadır. Çalışmada, ilgili ana kütle üzerinden gerekli örneklem büyüklüğünün hesaplanabilmesi için aynı formüllerden yararlanılmıştır. Bu kapsamda araştırmanın ikinci ana kümesi için gerekli örneklem aşağıdaki şekilde bulunmuştur.

YMM’ler için Gerekli Örneklem Büyüklüğü = $\frac{69}{1+69/257} = 54,40$ şeklinde elde edilmiştir.

Yapılan anket çalışması, ikinci ana kütle olan YMM’lerden toplam 74 kişiye uygulanarak hesaplanan örneklem büyüklüğünün üzerinde sonuçlanmıştır. Araştırmanın üçüncü ve son ana kümesini, KGK’na kayıtlı ve İzmir ilinde aktif olarak görevi icra eden 1.007 bağımsız denetçi oluşturmaktadır. Çalışmada, ilgili ana kütle üzerinden, gerekli örneklem büyüklüğü hesaplamasını yapmak için aynı formüllerden yararlanılmıştır. Bu

kapsamda araştırmanın üçüncü ana kütle için gerekli örneklem, aşağıdaki şekilde bulunmuştur.

Bağımsız Denetçiler için Gerekli Örneklem Büyüklüğü = $\frac{69}{1+69/1.007} = 64,58$ şeklinde elde edilmiştir.

Yapılan anket çalışması, üçüncü ve son ana kütle olan, İzmir ilinde aktif olarak faaliyet gösteren bağımsız denetçilerden toplam 70 kişiye uygulanarak hesaplanan örneklem büyüklüğünün üzerinde bir büyüklük olarak anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.

3.3.1.5. Anketin uygulanması

Araştırmanın birinci ana kütle olan İzmir SMMM Odası'na kayıtlı ve aktif durumda olan 6.881 SMMM'den 348'ine, 2 Şubat – 15 Mart 2018 tarihleri arasında ulaşılarak YMM'lere yönelik anket uygulaması, yüz yüze görüşme, telefon ve e - mail aracılığıyla uygulanmıştır.

Araştırmanın ikinci ana kütle olan İzmir YMM Odası'na kayıtlı ve fiilen mesleği yapan 257 meslek mensubunun 74'üne, 15 Ekim – 15 Mart 2018 tarihleri arasında ulaşılarak yüz yüze görüşme, telefon ve e – mail aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.

Son olarak, araştırmanın üçüncü ana kütle olan KGK'na bağlı olarak İzmir ilinde, aktif durumda olan 1.007 bağımsız denetçiden 70'ine, 01 Ocak – 21 Ocak 2019 tarihleri arasında ulaşılarak yüz yüze görüşme, telefon ve e – mail aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.

3.3.1.6. Anket uygulamasında karşılaşılan problemler

Anketlerin uygulanması aşamasında karşılaşılan sorunları iki başlık altında toplamak mümkündür. İlk sorun, vergi kayıp ve kaçaklar konusunun, kaçakçılık suçu ile yakın ilişkisi bulunması ve bu açıdan konunun ahlâki ve cezai müeyyide boyutlarının söz konusu olması, anketi dolduran kişi veya kişilerin samimi düşüncelerini tam olarak yansıtamama ihtimalinden doğmaktadır. Bu olasılığı en aza indirmek amacı ile anketi dolduran kişilerin ad-soyad, gelir durumu, adres ve telefon numarası gibi kişisel bilgileri istenmemiştir. Aynı zamanda anket oluşturulurken, mümkün olduğunca çapraz yargılara yer verilerek anket uygulanan kişilerin gerçek düşüncelerine ulaşabilmek hedeflenmiştir.

İkinci sorun ise, 3568 sayılı kanuna göre tanımlanan meslek mensuplarının yaşadıkları iş yoğunlukları olmuştur. SMMM açısından çalıştıkları mükelleflerin sigorta ve vergisel işlemler gibi muhasebe, kayıt ve beyanname düzenleme işlemleri için kanunlarla öngörülen sürelerle riayet edilmesi gerektiğinden, anket uygulamalarına katılma açısından zaman kısıtlarının olmasıdır. Aynı şekilde YMM'ler de tasdik, karşıt inceleme, KDV iade işlemleri, vergi davalarına katılma gibi pek çok uğraş konusu işlemi gerçekleştirdiklerinden yine anket uygulaması için zaman ayırma konusunda çekinceleri olmuştur. Bağımsız denetçiler ise SMMM ve YMM'lerden oluştuğundan, aynı sebeplere ilave olarak denetim faaliyetlerini yoğunluğundan dolayı ankete zaman ayırma sorununu oluşturmuştur.

3.4. Verilerin Analizi

Anket formlarında yer alan yargı cümlelerine verilen cevapların değerlendirilmesinde katılımcıların ilgili yargıya katılım düzeylerini ölçmeye yönelik 3 cevap seçeneğinden oluşan anketler kullanılmıştır. Bu tür anketlerin, sosyal bilimler alanında kullanım sebebi, daha çok kişilerin tutumlarını ve eğilimlerini ölçme amacı taşımalarıdır. Diğer bir ifadeyle, bu anketler sayesinde, cevaplayıcıların anket formunda bulunan yargılara karşı tutum ve eğilimleri ölçülerek, saptanabilmektedir.

Katılımcıların yargılara vermiş olduğu cevapların değerlendirilmesinde her bir yargıya verilen cevaplar; “katılıyorum”, “kararsızım” ve “katılmıyorum” şeklinde kodlanarak elde edilen veriler SPSS 21.0 paket programına aktarılmıştır. SPSS aracılığıyla öncelikle katılımcıların demografik özellikleri frekans analizi ile tespit edilmiştir. Nominal değişkenlerin, grupları arasındaki ilişkiler incelenirken Ki-Kare analizi uygulanmıştır. Uygulama amacına ve durumuna göre Ki-Kare testi aşağıdaki üç başlık altında ele alınabilir.

- Uygunluk testi
- Bağımsızlık testi
- Homojenlik testi

Bu çalışmada Ki-Kare testlerinden “bağımsızlık testi”ne göre analiz gerçekleştirilmiş ve raporlanmıştır. Ki-Kare bağımsızlık testinde amaç; iki veya daha fazla değişken grubu arasında, ilişki bulunup bulunmadığının incelenmesidir. Diğer bir ifadeyle, değişkenler arasında, bağımsızlık olup olmadığının ortaya konulmasıdır. Uygulanabilmesi için; gözlem sonuçlarının, sınıflandırılmış ve gruplandırılmış bileşik seriler şeklinde gösterilmesi

gereklidir. İlgili tablo, değişkenlerin yer aldığı satır ve sütunlardan (rxc) oluşmaktadır. İfade edilen biçimde, çapraz sınıflandırma, herhangi bir sıradaki elemanla, sütundaki eleman arasındaki ilişkinin araştırılması maksadıyla gerçekleştirilir. Bunun için, her satır veya sütundaki elemana ait beklenen frekansların, gözlenen frekanslarla ile karşılaştırılması gerekir. Bağımsızlık testinde aşağıdaki hipotezler test edilir:

- H0: Değişkenler birbirinden bağımsızdır, yani bağımsızlık vardır.
- H1: Değişkenler birbirinden bağımsız değildir, yani bağımsızlık yoktur.

Tablo 2*2 tipinde teorik değerlerin büyüklüğüne göre; Pearson Ki-Kare Testi (gözelerdeki teorik değerlerin tümünün 25'e eşit ve daha büyük olduğu durum) veya Fisher Ki-Kare Testi (gözelerdeki teorik frekansların herhangi biri 5'ten küçük ise) uygulanır.

Bu çalışmada, 2x2 tablolarda gözelerdeki beklenen değerlerin, yeterli hacme sahip olmaması durumlarında, Fisher's Exact Test kullanılmış olup, RxC tablolarda ise Monte Carlo Simülasyonu aracılığıyla Pearson Ki-Kare analizi uygulanmıştır.

Sonuçlar yorumlanırken, anlamlılık düzeyi olarak, 0,05 kullanılmış olup; $p < 0,05$ olması durumunda anlamlı bir farklılığın olduğu; $p > 0,05$ olması durumunda ise anlamlı bir farklılığın olmadığı belirtilmiştir.

3.5. Araştırma Bulguları

Anketler aracılığıyla elde edilen verilerin analiz edilerek temin edilen araştırma bulgularının sunulduğu bu bölümde, öncelikle SMMM, YMM ve bağımsız denetçilere ait tanımlayıcı özellikler (demografik bilgiler) değerlendirilmiştir. Sonrasında ise, SMMM'lerin muhasebe, danışmanlık ve denetim fonksiyonları, YMM'lerin denetim, danışmanlık ve tasdik fonksiyonları ve bağımsız denetçilerin bağımsız denetim fonksiyonlarının, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki etkisine yönelik bulgular verilmiştir.

3.6. SMMM'lere İlişkin Tanımlayıcı Özellikler

Bu çalışmada geliştirilen birinci anket, 348 SMMM tarafından doldurulmuş olup, bu sayı ana kütlenin yaklaşık %5'ini temsil etmektedir. Ankete katılan SMMM'lerin cinsiyetleri, yaşları, medeni durumları, eğitim düzeyleri, mesleki tecrübe süreleri ve mesleği

icra etme şekilleri (bağımlı-bağımsız) ile ilgili demografik özellikleri Tablo 3.2’de sunulmuştur.

Tablo 3.2. SMMM’lerin Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

		n	%
Cinsiyetiniz	Kadın	126	36,2
	Erkek	222	63,8
	Toplam	348	100,0
Medeni Durumunuz	Evli	233	67,0
	Bekâr	115	33,0
	Toplam	348	100,0
Yaşınız	25-40 Yaş	179	51,4
	41-50 Yaş	135	38,8
	51-60 Yaş	31	8,9
	61 Yaş ve üzeri	3	0,9
	Toplam	348	100,0
Eğitim Düzeyiniz	Lisans	240	69,0
	Yüksek Lisans	102	29,3
	Doktora	6	1,7
	Toplam	348	100,0
Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz	1-5 Yıl	125	35,9
	6-10 Yıl	65	18,7
	11-15 Yıl	104	29,9
	16-20 Yıl	38	10,9
	20 Yıl ve üzeri	16	4,6
	Toplam	348	100,0
Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz	Bağımlı	89	25,6
	Bağımsız	259	74,4
	Toplam	348	100,0

Tablo 3.2’de sunulan bilgiler, ankete katılan SMMM’lerin genel profilini ortaya koymaktadır. Buna göre; SMMM’lerin çoğunluğu 25-40 yaş grubunda, erkek, yüksek eğitim almış, bekâr ve 1 ile 5 yıl aralığında mesleki tecrübeye sahip oldukları ortaya çıkmaktadır. Gerçekten de TÜRMOB’un resmi web sitesinde yayınlanan meslek mensubu cinsiyet tablosuna bakıldığında, 2018 yılı itibariyle toplam 98.657 SMMM’nin 68.697’sinin erkek meslek mensubu olduğu görülmektedir (www.turmob.org.tr.../01.01.2019). Aynı şekilde TÜRMOB’un SMMM’lerin eğitim düzeyleri ile ilgili istatistiklerine bakıldığında, SMMM’lerin yaklaşık %82’sinin (80.275) lisans eğitimi aldıkları, SMMM’lerin yaklaşık %7’sinin (6.879) ise lisansüstü eğitim aldıkları görülmektedir (www.turmob.org.tr.../01.01.2019). Dolayısıyla anket çalışmasında ortaya çıkan tablo, SMMM’lerin bu genel durumu ile paralellik göstermektedir. Bu durum ise, örnek kütleinin ana popülasyonu temsil ettiğine dair önemli bir gösterge sunmaktadır. Yaş dağılımına ilişkin TÜRMOB’un web sitesindeki istatistiklere bakıldığında, meslek mensuplarının yaklaşık %39’unun (35.308), 25-40 yaş aralığında olduğunu görülmektedir. Ankete katılan

SMMM'lerin %51,4'ü (179) bu yaş aralığında toplanmıştır. Bu sonuç da, genel eğilimi veren bir gösterge olarak ele alınabilir. Bu durumun nedenleri arasında; son yıllarda mesleğe olan talebin ve ruhsat almaya hak kazananların sayısının artması gösterilebilir. Meslek mensuplarının deneyim ile ilgili dağılımına bakıldığında, ankete katılan SMMM'lerin yaklaşık %40'ının 1 ile 5 yıl arasında değişen deneyime sahip olmalarında, son yıllarda mesleğe girişlerin yoğun olmasının önemli bir etken olduğu düşünülmektedir. Yine SMMM'lerin, %67'sinin (233) medeni durumunun bekâr olduğu göze çarpmaktadır. Ana kütleinin (348) % 74,4'ü (259), mesleği bağımsız olarak (serbest meslek) icra ederken, %25,6'sı (89) bir işyerine ve işverene bağımlı olarak faaliyette bulunmaktadır.

Ankete katılan SMMM'lerin müşterilerine sundukları hizmetlere ilişkin olarak verdikleri cevapların yüzde dağılımı Tablo 3.3'de sunulmuştur.

Tablo 3.3. SMMM'lerin Sunduğu Hizmetlere İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

		n	%
Müşterilerinize Sunduğunuz Hizmet Türleri: Muhasebe	Evet	343	99,4
Müşterilerinize Sunduğunuz Hizmet Türleri: Danışmanlık	Evet	283	82,0
Müşterilerinize Sunduğunuz Hizmet Türleri: Denetim	Evet	217	62,9
Müşterilerinize Sunduğunuz Hizmet Türleri: Hepsi	Evet	215	61,8

Diğer taraftan, analize konu olan SMMM'lerin müşterilerine verdikleri hizmet türlerine bakıldığında, %99,4'ünün (343) asli fonksiyon olarak kabul edilen belge düzeni, defter tutma, kayıt yapma ve beyanname düzenleme faaliyetlerini kapsayan, muhasebe hizmetini, müşterilerine sundukları görülmektedir. İlgili grup içerisindeki %82,0'lik (283) bir kesimin aynı zamanda muhasebe ve vergisel konular gibi müşavirlik alanlarında, danışmanlık yaptıkları ve aynı zamanda yaklaşık %63'ünün (217) denetim hizmetini de müşterilerine sunduklarını görebilmek mümkündür. Yine ankete katılan SMMM'lerin, yaklaşık %62'sinin (215) müşterilere, bahsi geçen tüm hizmetleri (muhasebe, danışmanlık ve denetim) eş zamanlı olarak verdiği tespit edilmiştir.

3.7. YMM'lere Ait Tanımlayıcı Özellikler

Bu araştırmada geliştirilen ikinci anket, 74 YMM tarafından doldurulmuş olup, bu sayı ana kütleinin (257) yaklaşık %29'unu temsil etmektedir. Ankete katılan YMM'lerin cinsiyetleri, yaşları, medeni durumları, eğitim düzeyleri, mesleki tecrübe süreleri, kurum kökenleri ve mesleği icra etme şekilleri ile ilgili demografik özellikleri Tablo 3.4'de sunulmuştur.

Tablo 3.4. YMM'lerin Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

		n	%
Cinsiyetiniz	Kadın	18	24,3
	Erkek	56	75,7
	Toplam	74	100,0
Medeni Durumunuz	Evli	53	71,6
	Bekâr	21	28,4
	Toplam	74	100,0
Yaşınız	30-40 Yaş	4	5,4
	41-50 Yaş	39	52,7
	51-60 Yaş	27	36,5
	61 Yaş ve üzeri	4	5,4
	Toplam	74	100,0
Eğitim düzeyiniz	Lisans	46	62,2
	Yüksek Lisans	21	28,4
	Doktora	7	9,5
	Toplam	74	100,0
Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?	1-5 Yıl	26	35,1
	6-10 Yıl	17	23,0
	11-15 Yıl	23	31,1
	16-20 Yıl	8	10,8
	Toplam	74	100,0
Kurum Kökeniniz?	SMMM	43	58,1
	Maliye Bakanlığı	31	41,9
	Toplam	74	100,0
Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz?	Bireysel	58	78,4
	YMM Şirketi	16	21,6
	Toplam	74	100,0

Tablo 3.4'de sunulan bilgiler, ankete katılan YMM'lerin genel profilini ortaya koymaktadır. Buna göre YMM'lerin çoğunluğu 41-50 yaş grubunda, erkek, yüksek eğitim almış, evli ve 1 ile 5 yıl aralığında mesleki tecrübeye sahip oldukları ortaya çıkmaktadır. Gerçekten de TÜRMOB'un resmi web sitesinde yayınlanan meslek mensubu cinsiyet tablosuna bakıldığında, 2018 yılı itibariyle toplam 4.794 YMM'nin, 4.412'sinin (yaklaşık %93'ü), erkek yeminli meslek mensubu olduğu görülmektedir. Aynı şekilde, TÜRMOB'un YMM'lerin eğitim düzeyleri ile ilgili istatistiklerine bakıldığında, YMM'lerin yaklaşık %79'unun (3.759) lisans eğitimi aldıkları, yaklaşık %15'inin (709) yüksek lisans ve yaklaşık %7'sinin de (327) doktora eğitimi aldıkları görülmektedir (www.turmob.org.tr.../01.01.2019). Dolayısıyla, anket çalışmasında ortaya çıkan tablo, YMM'lerin bu genel durumu ile paralellik göstermektedir. Bu durum ise, örnek kütleinin ana popülasyonu temsil ettiğine dair önemli bir gösterge sunmaktadır. Yaş dağılımına ilişkin TÜRMOB'un web sitesindeki istatistiklere bakıldığında yeminli meslek mensuplarının yaklaşık %24'ünün (1.145), 41-50 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Ankete katılan YMM'lerin %52,7'si (39) bu yaş aralığında toplanmıştır. Bu sonuç da, genel eğilimi veren bir gösterge olarak ele alınabilir. Bu durumun nedeni olarak mesleğe giriş kriterlerinin

yüksek olması gösterilebilir. Özellikle, 10 yıl SMMM olarak çalışmaları veya kamu kurumundan geçişlerde yine 3568 sayılı kanunla tayin edilen belli bir süre ile deneyimin aranması, mesleğin yaş ortalamasını arttırmada muhtemel neden olarak ifade edilebilir. Meslek mensuplarının deneyim ile ilgili dağılımına bakıldığında, ankete katılan YMM'lerin yaklaşık %35'inin 1 ile 5 yıl arasında değişen deneyime sahip olmalarında mesleğe giriş şeklinin önemli bir etken olduğu düşünülmektedir. Yine YMM'lerin %71,6'sının (53) medeni durumunun evli olduğu göze çarpmaktadır. Ana kütlenin (255) % 78,4'ü (58) mesleği bireysel olarak (serbest meslek) icra ederken, %21,6'sı (16) bir YMM şirketinde faaliyetini sürdürmektedir. Son olarak kurum geçmişleri değerlendirildiğinde, katılımcıların yaklaşık %58'inin (43) SMMM kökenli olduğu yaklaşık %42'sinin (31) ise Maliye Bakanlığı geçmişine sahip olup, kendilerine verilen kanuni hakkı kullanarak belli bir süre Maliye Bakanlığında çalıştıktan sonra, YMM ruhsatını aldığı görülmektedir.

Bu durumun vergi idaresi açısından, birtakım avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Maliye Bakanlığında belli bir süre denetim elemanı olarak çalışıp YMM'liğe yönelenlerin, vergi idaresinin denetimden beklentilerini iyi biliyor olmaları ve denetim gerçekleştirmedeki deneyimleri, avantajları olarak ifade edilebilir. Ayrıca, bu niteliğe sahip denetim elemanlarınca gerçekleştirilen incelemelerin, devlet açısından bir maliyeti de bulunmamaktadır. Fakat vergi idaresinin, böylesine yetişmiş ve çeşitli gerekçelerle Bakanlıktan ayrılmış inceleme elemanlarını artık vergi denetimlerinde değerlendiremiyor olması da bir dezavantajı olarak görülebilir.

Ankete katılan YMM'lerin yaklaşık %78'i (58) gibi büyük bir çoğunluğu mesleği bireysel, yaklaşık %22'si (16) de şirket bünyesinde icra etmektedirler. Mesleğin, bireysel ve şirket olarak icra edilmesinde bazı sonuçlar ortaya çıkabilir. YMM'lerin sunmuş oldukları hizmetlerin, kalite ve verimliliğini arttırmak ve karşılıklı bilgi alışverişi ile ortaya çıkan sorunları çözmek amacıyla şirketleşme yoluna gidilmesi karşılaşılan problemleri çözüme kavuşturma hususunda, mesleğin bireysel olarak icra edilmesine kıyasla daha etkin rol oynayabilir. Fakat şirketleşme ile daha fazla iş dolayısıyla, daha fazla kazanç sağlama maksadıyla kurulursa ifade edilen faydalar elde edilemeyecektir.

Ankete katılan YMM'lerin müşterilerine sundukları hizmetlere ilişkin olarak verdikleri cevapların yüzde dağılımı Tablo 3.5'de sunulmuştur.

Tablo 3.5. YMM'lerin Sunduğu Hizmetlere İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

	n	%
Müşterilerinize Sunduğunuz Hizmet Türleri: KDV iadesi işlemleri	74	100,0
Müşterilerinize Sunduğunuz Hizmet Türleri: Tasdik İşlemleri	72	97,3
Müşterilerinize Sunduğunuz Hizmet Türleri: Danışmanlık	73	98,6
Müşterilerinize Sunduğunuz Hizmet Türleri: Denetim	72	97,3
Müşterilerinize Sunduğunuz Hizmet Türleri: Hepsi	71	95,9

Tablo 3.5’de, ankete katılan YMM’lerin büyük çoğunluğunun sunmuş oldukları KDV iadesi işlemlerinin, mesleğin diğer fonksiyonları olan tasdik işlemleri, danışmanlık ve denetim işlemlerine kıyasla, ön planda olduğu gözlemlenmektedir. Nitekim ankete katılan katılımcıların %100’ü yani tamamı, KDV iade hizmetini vermektedir. Bu durum, YMM’lerin yaptıkları iş, kamu ve özel sektöre yönelik muhasebe ve vergi denetimi olarak düşünülse de firmaların YMM’leri daha çok vergi idaresine karşı bir güvenlik kurumu şeklinde gördüklerini göstermektedir. Tasdik, danışmanlık ve denetim hizmetini müşterilerine sunan yeminli meslek mensubu sayısı da yüksek olmakla birlikte birbirine çok yakın olarak analiz edilmiştir. Katılımcıların %95,9’u (71), tüm hizmetleri müşterilerine hizmet olarak sunmaktadır.

3.8. Bağımsız Denetçilere Ait Tanımlayıcı Özellikler

Bu araştırmada uygulanan üçüncü anket, 70 bağımsız denetçi tarafından doldurulmuş olup, bu sayı ana kütlelinin (1.007) yaklaşık %7’sini temsil etmektedir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin cinsiyetleri, yaşları, medeni durumları, eğitim düzeyleri, mesleki tecrübe süreleri, kurum kökenleri ve mesleği icra etme şekilleri ile ilgili demografik özellikleri Tablo 3.6’da sunulmuştur.

Tablo 3.6. Bağımsız Denetçilerin Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

		n	%
Cinsiyet	Kadın	34	48,6
	Erkek	36	51,4
	Toplam	70	100,0
Medeni durum	Evli	30	42,9
	Bekar	40	57,1
	Toplam	70	100,0
Yaş	25-40	40	57,1
	41-50	21	30,0
	51-60	7	10,0
	61+	2	2,9
	Toplam	70	100,0
Eğitim düzeyi	Lisans	45	64,3
	Yüksek Lisans	23	32,9
	Doktora	2	2,9
	Toplam	70	100,0
Denetçi olarak çalışma süresi	1 Yıl	10	14,3
	2 Yıl	18	25,7
	3 Yıl	17	24,3
	4 Yıl	13	18,6
	5+ yıl	12	17,1
	Toplam	70	100,0
Mesleği icra etme şekli	Denetim Şirketi Bünyesinde	27	38,6
	Bireysel	43	61,4
	Total	70	100,0
Mesleki köken	SMMM	50	71,4
	YMM	20	28,6
	Toplam	70	100,0

3.9. SMMM'lerin Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Etkinliği

SMMM'lerin vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkinliğini tespit etmeye ilişkin olarak yapılan istatistiksel analiz aşağıda verilmiştir. SMMM'lere yöneltilen toplam 20 adet yargıya ait olarak gerçekleştirilen Ki-Kare testi analiz sonucu dağılımları ve yorumlamalarına (1'den 20'ye kadar) aşağıdaki gibidir.

3.9.1. Mesleği İcra Etme Şekli Açısından Analiz

Aşağıda her bir yargıya ilişkin olarak verilen Ki-Kare testine ait analizde, ankete katılımcı SMMM'lerin kendilerine yöneltilen yargılara verdikleri yanıtlar demografik özelliklerinden mesleği bağımlı ve bağımsız olarak icra edenler arasında kıyaslanmıştır.

Tablo 3.7. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 1. Yargının Analizi

			Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
			Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
			n	%	n	%	n	%		
1. SMMM'ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	85	95,5	247	95,4	332	95,4	5,257	0,072	
	Katılmıyorum	0	0,0	8	3,1	8	2,3			
	Kararsızım	4	4,5	4	1,5	8	2,3			
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0			

“SMMM’ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısına katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Diğer bir ifadeyle SMMM olan katılımcıların (bağımlı ve bağımsız) büyük çoğunluğu (%95,4’ü) bu yargıya katıldıklarını, yani işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağladıklarını doğrulamışlardır. Diğer taraftan mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %4,5’inin ise kararsız olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 3.8. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 2. Yargının Analizi

			Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
			Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
			n	%	n	%	n	%		
2. SMMM'lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	85	95,5	249	96,1	334	96,0	1,57	0,456	
	Katılmıyorum	1	1,1	6	2,3	7	2,0			
	Kararsızım	3	3,4	4	1,5	7	2,0			
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0			

“SMMM’lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısına katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Diğer bir deyişle SMMM olan katılımcıların (bağımlı ve bağımsız) tamamına yakın bir kısmı (%96) bu yargıya katılarak, muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerinin vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini katkı sağladığını savunmuşlardır. Bağımlı olarak çalışanlar meslek mensuplarında kararsız olanların oranı %3,4 olarak gözlemlenmiştir.

Tablo 3.9. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 3. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
3. SMMM’ler, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	82	92,1	238	91,9	320	92,0	1,764	0,414
	Katılmıyorum	2	2,2	12	4,6	14	4,0		
	Kararsızım	5	5,6	9	3,5	14	4,0		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“SMMM’ler, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısına katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Diğer bir anlatımla meslek mensupları (%92), işletmelerde sağlıklı bir iç kontrol sisteminin oluşumuna katkı sağladıklarında, bu durumun muhasebe veri akışını sağlamlaştırdığı ve neticesinde ortaya çıkan finansal tabloların güvenilirliğini sağladığı kanaatine sahiptirler. Bağımlı olarak çalışanlarda bu yargıya karşı kararsızların oranı %5,6 olarak gözlemlenmiştir.

Tablo 3.10. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 4. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
4. SMMM’lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.	Katılıyorum	85	95,5	241	93,1	326	93,7	0,981	0,612
	Katılmıyorum	2	2,2	12	4,6	14	4,0		
	Kararsızım	2	2,2	6	2,3	8	2,3		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“SMMM’lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar” yargısına katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Meslek mensuplarının %93,7 gibi büyük çoğunluğu, hesap dönemi içerisinde kendilerince düzenlenen beyanname ve bildirelerin doğruluğu teyit edilmesinin olası hataların bulunmasını sağlayarak, vergi kayıp ve

kaçaklarının önlenmesinde etkili olduğunu düşünmektedirler. Bu yargıya bağımlı olarak çalışanlar %2,2, bağımsız olarak çalışanlar ise %2,3 düzeyinde kayıtsız kalmışlardır.

Tablo 3.11. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 5. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
5. SMMM’lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	88	98,9	243	93,8	331	95,1	3,989	0,136
	Katılmıyorum	0	0,0	9	3,5	9	2,6		
	Kararsızım	1	1,1	7	2,7	8	2,3		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“SMMM’lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı aynı zamanda dördüncü yargının da sağlaması olarak düşünülebilir. İlgili yargıya da meslek mensuplarının katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Vergi beyannameleri üzerinde meslek mensuplarınca yapılan “uygunluk denetimi”nin vergi kayıp ve kaçaklarının giderilmesi üzerinde olumlu bir etkinliği olduğu düşünülmektedir. Bu yargıya karşı bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarında kararsızlık oranı %1,1 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 3.12. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 6. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
6. SMMM’lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri, defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	81	91,0	228	88,0	309	88,8	5,98	0,049
	Katılmıyorum	0	0,0	15	5,8	15	4,3		
	Kararsızım	8	9,0	16	6,2	24	6,9		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“SMMM’lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri, defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar” değişkeni ile mesleği icra etme şekli arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($p<0,05$). Bağımlı olarak çalışan SMMM’lerin %91’i bu değişkene katıldığı, bağımsız olarak çalışan SMMM’lerin %88’inin de bu değişkene katıldığı görülmüştür.

Tablo 3.13. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 7. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
7. SMMM’lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	84	94,4	246	95,0	330	94,8	0,107	0,948
	Katılmıyorum	2	2,2	6	2,3	8	2,3		
	Kararsızım	3	3,4	7	2,7	10	2,9		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“SMMM’lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar“ yargısına katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM’lerin %94,8’i bu yargıya katılarak, işletmenin muhasebe departmanının yeni mevzuat ve yargı kararları konusunda bilgilendirilmesini, muhasebe hata riskini azaltacağı ve böylelikle de vergi kayıp ve kaçaklarının oluşma ihtimalinin azalacağı görüşüne sahiptirler. Bağımlı olarak çalışanlarda kararsızların oranı %3,4 olarak gözlemlenmiştir.

Tablo 3.14. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 8. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
8. İşletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	85	95,5	248	95,8	333	95,7	1,081	0,583
	Katılmıyorum	3	3,4	5	1,9	8	2,3		
	Kararsızım	1	1,1	6	2,3	7	2,0		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“SMMM’ler işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar“ yargısına katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Meslek mensuplarının %95,7’si bu yargıya katılarak onaylamıştır. Bağımlı olarak çalışanlarda kararsızların oranı %1,1 olarak gözlemlenmiştir.

Tablo 3.15. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 9. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
9. İşletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	85	95,5	241	93,1	326	93,7	1,992	0,369
	Katılmıyorum	3	3,4	8	3,1	11	3,2		
	Kararsızım	1	1,1	10	3,9	11	3,2		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“SMMM’ler işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar“ önermesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Vergi incelemesi sırasında, inceleme elemanlarına gerekli bilgi, defter ve belgelerin sağlanmasının, olası vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine destek olacağı fikrini benimsemişlerdir (%93,7’si). Bağımlı olarak çalışanlarda kararsızların oranı %1,1 olarak ortaya çıkmıştır.

Tablo 3.16. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 10. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
10. Muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturulmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	85	95,5	245	94,6	330	94,8	0,458	0,445
	Katılmıyorum	0	0,0	4	1,5	4	1,1		
	Kararsızım	4	4,5	10	3,9	14	4,0		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“SMMM’ler, muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturulmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar“ ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). %94,8 gibi bir oranla

meslek mensupları bu önermeyi doğrulamışlardır. İyi ve kaliteli bir muhasebe sisteminin işletmelere kurulmasının, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici etkisinin olduğu düşüncesindedirler. Bağımlı olarak çalışanlarda kararsızların oranı %4,5 olarak gözlemlenmiştir.

Tablo 3.17. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 11. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
11. SMMM’lerin işletmelerde Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.	Katılıyorum	64	71,9	207	79,9	271	77,9	2,573	0,276
	Katılmıyorum	14	15,7	31	12,0	45	12,9		
	Kararsızım	11	12,4	21	8,1	32	9,2		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“SMMM’lerin işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır” önermesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM’lerin %77,9’u bu önermeye katılarak yargıyı doğrulamıştır. Diğer taraftan bağımlı olarak çalışanlarda kararsızların oranı %12,4, bağımsız çalışan meslek mensuplarında ise bu oran %8,1 olarak gözlemlenmiştir. Kararsız menfi bir görüşe sahip olsalar dahi bu durum ekseriyeti değiştirmemektedir.

Tablo 3.18. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 12. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
12. Vergi kaçakçılığı daha çok muhasebe defter ve kayıtlar üzerinden yapılmaktadır.	Katılıyorum	50	56,2	144	55,6	194	55,7	0,013	0,993
	Katılmıyorum	26	29,2	76	29,3	102	29,3		
	Kararsızım	13	14,6	39	15,1	52	14,9		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“Vergi kaçakçılığı daha çok muhasebe defter ve kayıtlar üzerinden yapılmaktadır” yargısına katılım oranları açısından herhangi bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Meslek mensuplarının %55,7’si bu yargıya katılırken, bağımlı olarak çalışanlarda %14,6’sı, bağımsızlarda %15,1’i toplamda ise %14,9’u kararsızlıklarını ifade etmişlerdir. SMMM’lerin %29,3’ü ise bu görüşe katılmamaktadır.

Tablo 3.19. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 15. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
15. İşletmeler, sahte belge konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip değildir.	Katılıyorum	32	36,0	107	41,3	139	39,9	2,753	0,252
	Katılmıyorum	39	43,8	118	45,6	157	45,1		
	Kararsızım	18	20,2	34	13,1	52	14,9		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“İşletmeler, sahte belge konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip değildir” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Diğer bir anlatımla meslek mensuplarının çoğunluğu (%45,1) bu görüşe katılmayarak, işletmelerin sahte belge konusunda yeterli bilgi ve tecrübe sahibi oldukları yönünde görüş ifade etmişlerdir. Bağımlı olarak çalışanlarda %20,2, bağımsız çalışanlarda ise %13,1’i bu önerme karşısında kararsız kalmışlardır.

Tablo 3.20. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 17. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
17. İşletmelerde belge ve kayıt düzeni konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır.	Katılıyorum	43	48,3	124	47,9	167	48,0	2,128	0,345
	Katılmıyorum	32	36,0	108	41,7	140	40,2		
	Kararsızım	14	15,7	27	10,4	41	11,8		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“İşletmelerde belge ve kayıt düzeni konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Meslek mensuplarının %48’i bu yargıya katılarak, onaylamışlar ve mutabık kalmışlardır. Bağımlı olarak çalışanlarda kararsızların oranı %15,7 iken bağımsız çalışanlarda %10,4 olarak bulunmuş, toplamda ise %11,8’lik bir oran kararsızlığını ifade etmiştir.

Tablo 3.21. SMMM’lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 18. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
18. Mükelleflerin SMMM üzerindeki baskısı SMMM’leri muhasebe hileleri yaparak, mükelleflerin vergi matrahını düşürmeye itmektedir.	Katılıyorum	67	75,3	176	68,0	243	69,8	5,644	0,059
	Katılmıyorum	10	11,2	58	22,4	68	19,5		
	Kararsızım	12	13,5	25	9,7	37	10,6		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“Mükelleflerin SMMM üzerindeki baskısı SMMM'leri muhasebe hileleri yaparak, mükelleflerin vergi matrahını düşürmeye itmektedir” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Meslek mensuplarının %69,8'i bu görüşe katılarak mutabık kalmışlardır. Diğer bir ifadeyle mükelleflerin SMMM'ler üzerinde, kendilerine az vergi ödemesi çıkartmadığı gerekçesiyle mali müşavirini değiştirme, ücret ödemesini zamanında yapmama gibi baskı araçlarını kullanarak baskı oluşturduklarını teyit etmişlerdir. Bağımlı olarak çalışanlarda kararsızların oranı %13,5 olarak gözlemlenmiştir.

Tablo 3.22. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 19. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
19. Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı ve düzenlenmesi yaygındır.	Katılıyorum	44	49,4	138	53,3	182	52,3	0,424	0,809
	Katılmıyorum	23	25,8	60	23,2	83	23,9		
	Kararsızım	22	24,7	61	23,6	83	23,9		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı ve düzenlenmesi yaygındır” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Meslek mensuplarının %52,3'ü sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının yaygın olduğu görüşüne katılarak, mutabık kalmışlardır. Diğer taraftan bağımlı olarak çalışanlarda kararsızların oranı %24,7, bağımsız çalışanlarda ise bu oran %23,6 olarak gözlemlenmiştir.

Tablo 3.23. SMMM'lerin Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 20. Yargının Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
20. SMMM ücretinin işletme tarafından ödenmesi meslek mensubunun tarafsızlığını kaybetmesinde önemli bir faktördür.	Katılıyorum	71	79,8	204	78,8	275	79,0	0,045	0,978
	Katılmıyorum	9	10,1	27	10,4	36	10,3		
	Kararsızım	9	10,1	28	10,8	37	10,6		
	Toplam	89	100,0	259	100,0	348	100,0		

“SMMM ücretinin işletme tarafından ödenmesi meslek mensubunun tarafsızlığını kaybetmesinde önemli bir faktördür” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM'lerin %79'u gibi ekseriyeti, bu yargıya katılarak, mutabık kalmışlardır. Diğer bir ifadeyle, muhasebe, danışmanlık ve denetim ücretlerinin mükellefler tarafından ödeniyor olmasının tarafsızlıklarını ister istemez etkilediğini ve vergi matrahının ortaya çıkarılmasında mükelleflerin lehine davranabildiklerini teyit etmişlerdir.

Bağımlı olarak çalışanlarda kararsızların oranı %10,1, bağımsız çalışanlarda ise bu oran %10,8 olarak gözlemlenmiştir.

3.9.2. Mesleki Deneyim Açısından Analiz

Aşağıda her bir yargıya ilişkin olarak verilen Ki-Kare testine ait analizde, ankete katılımcı SMMM'lerin kendilerine yöneltilen yargılara verdikleri yanıtlar demografik özelliklerinden mesleki deneyim sürelerine bağlı olarak kıyaslanmıştır.



Tablo 3.24. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 1. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz										Ki-Kare Testi			
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
1. SMMM'ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	3	2,42	3	4,62	1	0,96	1	2,63	0	0	8	2,31	*	0,081
	Kararsızım	1	0,81	3	4,62	2	1,92	0	0	2	12,5	8	2,31		
	Katılıyorum	120	96,77	59	90,77	101	97,12	37	97,37	14	87,5	331	95,39		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki tecrübesi olanlarda katılım oranı %96,77 iken bu yargıya en yüksek katılım oranı %97,37'lik oran ile 16-20 yıl arasında mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarında gözlemlenmiştir.

Tablo 3.25. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 2. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz										Ki-Kare Testi			
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
2. SMMM'lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	3	2,42	3	4,62	0	0	1	2,63	0	0	7	2,02	*	0,476
	Kararsızım	3	2,42	1	1,54	2	1,92	0	0	1	6,25	7	2,02		
	Katılıyorum	118	95,16	61	93,85	102	98,08	37	97,37	15	93,75	333	95,97		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %95,16 iken 11-15 yıl arası meslek deneyimine sahip olan meslek mensuplarında bu oran %98,08 olarak analiz edilmiştir. Mesleki deneyim süresinden bağımsız olarak tüm katılımcıların çoğu bu yargıya katılarak doğruluğunu teyit etmişlerdir.

Tablo 3.26. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 3. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz												Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
3. SMMM'lerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	5	4,03	3	4,62	0	0	3	7,89	3	18,75	14	4,03	*	0,028
	Kararsızım	2	1,61	4	6,15	4	3,85	0	0	4	25	14	4,03		
	Katılıyorum	117	94,35	58	89,23	100	96,15	35	92,11	9	56,25	319	91,93		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %94,35 iken 20 yıl üzeri mesleki deneyime sahip katılımcılarda bu yargıya katılma oranı önemli düzeyde düşerek %56,25 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.27. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 4. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz												Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
4. SMMM'lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildiregelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.	Katılmıyorum	4	3,23	1	1,54	2	1,92	4	10,53	3	18,75	14	4,03	*	0,001
	Kararsızım	1	0,81	2	3,08	1	0,96	1	2,63	3	18,75	8	2,31		
	Katılıyorum	119	95,97	62	95,38	101	97,12	33	86,84	10	62,5	325	93,66		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildiregelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %95,97 iken 20 yıldan daha fazla mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarında bu yargıya katılım oranında önemli bir düşüş yaşanarak %62,5 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Tablo 3.28. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 5. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz												Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
5. SMMM'lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılabilecek bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	3	2,42	1	1,54	0	0	2	5,26	3	18,75	9	2,59	*	0,002
	Kararsızım	1	0,81	1	1,54	3	2,88	1	2,63	2	12,5	8	2,31		
	Katılıyorum	120	96,77	63	96,92	101	97,12	35	92,11	11	68,75	330	95,1		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "yıllık vergi beyannamesine aktarılabilecek bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından önemli bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %96,77 iken 20 yıl üzeri mesleki deneyimi olan meslek mensuplarında bu yargıya katılım oranı önemli düzeyde düşerek %68,75 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.29. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 6. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz												Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
6. SMMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri, defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	7	5,65	3	4,62	3	2,88	1	2,63	1	6,25	15	4,32	10,51	0,231
	Kararsızım	8	6,45	2	3,08	9	8,65	1	2,63	4	25	24	6,92		
	Katılıyorum	109	87,9	60	92,31	92	88,46	36	94,74	11	68,75	308	88,76		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri, defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p > 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %87,9 iken 20 yıl üzeri mesleki deneyime sahip olanlarda bu oran %68,75 olarak ortaya çıkmıştır.

Tablo 3.30. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 7. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz											Ki-Kare Testi		
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
7. SMMM'lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	4	3,23	2	3,08	0	0	1	2,63	1	6,25	8	2,31	*	0,053
	Kararsızım	4	3,23	3	4,62	1	0,96	0	0	2	12,5	10	2,88		
	Katılıyorum	116	93,55	60	92,31	103	99,04	37	97,37	13	81,25	329	94,81		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %93,55, 16-20 yıl arası deneyimi olanlarda %97,37 iken 20 yıl üzeri mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarında aynı oran önemli bir düşüş yaşamış ve %81,25 oranında bu yargıya katılmışlardır.

Tablo 3.31. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 8. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz											Ki-Kare Testi		
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl ve üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
8. İşletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	5	4,03	0	0	1	0,96	1	2,63	1	6,25	8	2,31	*	0,285
	Kararsızım	3	2,42	0	0	4	3,85	0	0	0	0	7	2,02		
	Katılıyorum	116	93,55	65	100	99	95,19	37	97,37	15	93,75	332	95,68		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir

farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %93,55 iken diğer deneyim süresi gruplarında da yakın değerler gözlemlenmiştir. Deneyim süresinden bağımsız olarak bu yargıya ekseriyetle katıldıklarını ve pratikte bu fonksiyonu yerine getirdiklerini teyit etmişlerdir.

Tablo 3.32. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 9. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz												Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
9. İşletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	6	4,84	1	1,54	2	1,92	0	0	2	12,5	11	3,17	*	0,005
	Kararsızım	1	0,81	1	1,54	4	3,85	2	5,26	3	18,75	11	3,17		
	Katılıyorum	117	94,35	63	96,92	98	94,23	36	94,74	11	68,75	325	93,66		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p<0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %94,35 iken bu oran 20 yıl üzeri deneyim sahibi olanlarda önemli bir düşüş ile %68,75 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.33. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 10. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz												Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
10. Muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturulmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	3	2,42	0	0	0	0	1	2,63	0	0	4	1,15	*	0,001
	Kararsızım	2	1,61	3	4,62	3	2,88	1	2,63	5	31,25	14	4,03		
	Katılıyorum	119	95,97	62	95,38	101	97,12	36	94,74	11	68,75	329	94,81		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturulmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %95,97 iken 20 yıl üzeri mesleki deneyim sahibi olanlarda önemli bir düşüş ile %68,75 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 3.34. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 11. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz												Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
11. SMMM'lerin işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.	Katılmıyorum	17	13,71	7	10,77	17	16,35	3	7,89	1	6,25	45	12,97	*	0,538
	Kararsızım	12	9,68	6	9,23	6	5,77	7	18,42	1	6,25	32	9,22		
	Katılıyorum	95	76,61	52	80	81	77,88	28	73,68	14	87,5	270	77,81		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %76,61 iken 20 yıl üzeri deneyimi bulunanlarda bu yargıya katılım %87,5 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.35. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 12. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz											Ki-Kare Testi		
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
12. Vergi kaçakçılığı daha çok muhasebe defter ve kayıtlar üzerinden yapılmaktadır.	Katılmıyorum	33	26,61	13	20	31	29,81	12	31,58	12	75	101	29,11	24,588	0,002
	Kararsızım	22	17,74	14	21,54	9	8,65	6	15,79	1	6,25	52	14,99		
	Katılıyorum	69	55,65	38	58,46	64	61,54	20	52,63	3	18,75	194	55,91		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "vergi kaçakçılığı daha çok muhasebe defter ve kayıtlar üzerinden yapılmaktadır" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p<0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %55,65 iken 20 yıl üzeri mesleki deneyime sahip meslek mensuplarında bu yargıya katılım oranı önemli bir düşüş ile %18,75 olarak elde edilmiştir.

Tablo 3.36. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 15. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz											Ki-Kare Testi		
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
15. İşletmeler, sahte belge konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip değildir.	Katılmıyorum	53	42,74	27	41,54	56	53,85	17	44,74	3	18,75	156	44,96	12,595	0,127
	Kararsızım	18	14,52	8	12,31	16	15,38	8	21,05	2	12,5	52	14,99		
	Katılıyorum	53	42,74	30	46,15	32	30,77	13	34,21	11	68,75	139	40,06		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "işletmeler, sahte belge konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip değildir" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılmama oranı %42,74 iken 20 yıl üzeri mesleki deneyim sahibi olanlarda bu oran %18,75 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.37. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 17. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz											Ki-Kare Testi		
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
17. İşletmelerde belge ve kayıt düzeni konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır.	Katılmıyorum	43	34,68	18	27,69	59	56,73	17	44,74	3	18,75	140	40,35	23,306	0,003
	Kararsızım	19	15,32	7	10,77	10	9,62	3	7,89	2	12,5	41	11,82		
	Katılıyorum	62	50	40	61,54	35	33,65	18	47,37	11	68,75	166	47,84		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "işletmelerde belge ve kayıt düzeni konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %50 iken 11-15 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensupları açısından bu oran önemli bir düşüş ile %33,65 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 3.38. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 18. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz											Ki-Kare Testi		
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
18. Mükelleflerin SMMM üzerindeki baskısı SMMM'leri muhasebe hileleri yaparak, mükelleflerin vergi matrahını düşürmeye itmektedir.	Katılmıyorum	20	16,13	13	20	15	14,42	11	28,95	8	50	67	19,31	17,966	0,021
	Kararsızım	12	9,68	5	7,69	13	12,5	4	10,53	3	18,75	37	10,66		
	Katılıyorum	92	74,19	47	72,31	76	73,08	23	60,53	5	31,25	243	70,03		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "mükelleflerin SMMM üzerindeki baskısı SMMM'leri muhasebe hileleri yaparak, mükelleflerin vergi matrahını düşürmeye itmektedir" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %74,19 iken 20 yıl üzeri mesleki deneyim sahibi meslek mensuplarında katılım oranı önemli bir düşüş ile %31,25 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.39. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 19. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz											Ki-Kare Testi		
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
19. Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı ve düzenlenmesi yaygındır.	Katılmıyorum	21	16,94	20	30,77	29	27,88	10	26,32	2	12,5	82	23,63	14,825	0,063
	Kararsızım	39	31,45	10	15,38	20	19,23	7	18,42	7	43,75	83	23,92		
	Katılıyorum	64	51,61	35	53,85	55	52,88	21	55,26	7	43,75	182	52,45		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı ve düzenlenmesi yaygındır" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %51,56 iken bu oran diğer deneyim süresi gruplarında da yakın değerler olarak hesaplanarak, 20 yıl üzeri mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarında %43,75 olarak bulunmuştur.

Tablo 3.40. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 20. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışıyorsunuz											Ki-Kare Testi		
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16-20 Yıl		20 Yıl üzeri		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
20. SMMM ücretinin işletme tarafından ödenmesi meslek mensubunun tarafsızlığını kaybetmesinde önemli bir faktördür.	Katılmıyorum	14	11,29	9	13,85	7	6,73	5	13,16	1	6,25	36	10,37	7,211	0,514
	Kararsızım	12	9,68	5	7,69	12	11,54	3	7,89	4	25	36	10,37		
	Katılıyorum	98	79,03	51	78,46	85	81,73	30	78,95	11	68,75	275	79,25		
	Toplam	124	100	65	100	104	100	38	100	16	100	347	100		

SMMM'lerin "SMMM ücretinin işletme tarafından ödenmesi meslek mensubunun tarafsızlığını kaybetmesinde önemli bir faktördür" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %79,03 iken 20 yıl üzeri deneyim sahibi SMMM'lerde bu yargıya katılım oranı %68,75 olarak bulunmuştur.

3.9.3. Anket Sonuçlarının SMMM'ler Açısından Değerlendirilmesi

Araştırmada SMMM'lerin, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkisi üç temel fonksiyon (muhasabe, denetim ve danışmanlık) açısından ayrı ayrı incelenmiştir. Araştırma sonuçları, SMMM'ler tarafından muhafaza edilen belgelerin ve tutulan muhasabe defter ve kayıtların doğru olmasının muhtemel hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasının ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinin, vergi matrahının tam ve doğru şekilde oluşmasına, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasına katkı sunabildiğini ortaya koymaktadır. Muhasabe işlemlerinin, GKGMİ'ye ve vergi mevzuatına tam uygunlukla gerçekleştirilmesinin vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde etkili bir faktör olduğu söylenebilir. Diğer taraftan, mükellef işletme ve şirketlerde, SMMM'ler tarafından etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve faaliyete geçirilmesinin genel muhasabe verilerinin doğru ve tam olarak muhasabe defter ve kayıtlarına aktarılmasına önemli düzeyde katkı sağladığı çıkarımında bulunulabilir. Mükellef işletme ve şirketlerin, bünyesinde oluşturulan ön muhasabe ofislerinin doğru ve usulüne uygun muhasabe ortamının doğmasına destek olduğu ifade edilebilir. SMMM'lerin işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirme faaliyetiyle ilgili araştırma bulguları, söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiğini ortaya koymaktadır. Bu sonuç, işletmenin muhasabe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini artırmak amacıyla SMMM'lerin iç kontrol sürecini denetlenmesinin, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiğini göstermektedir. Bir başka deyişle, araştırma bulguları, iç kontrol sisteminin SMMM'ler tarafından değerlendirilmesinin muhasabe ortamının güvenilirliğini artırarak muhasabe birimi tarafından tutulan hesaplardaki hata ve yanlışlıkları azaltabildiğini ortaya koymaktadır.

SMMM'ler tarafından muhasabe kayıtlarının doğruluğunun denetlemesiyle ilgili araştırma bulguları, söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiğini ortaya koymaktadır. Bu durum, beyan esasına dayalı vergilendirmenin temelini oluşturan, muhasabe kayıtlarının doğruluğunun denetlemesinin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiğine ilişkin önemli gösterge sunmaktadır. Bu sonuç doğrultusunda, muhasabe kayıtlarının mevzuatta öngörülen şekilde tutulmasında ve buna bağlı olarak, vergi matrahının doğru belirlenmesinde, SMMM'lerin denetim fonksiyonunun önemli rol oynadığı söylenebilir. SMMM'lerin muhasabe ilkeleri çerçevesinde yaptıkları denetimlerle

ilgili olarak araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiği yönündedir.

SMMM'lerin, işletmelerin finansal tablolarını denetlemesiyle ilgili araştırma bulguları, söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğunu desteklemektedir. Bu durum, finansal tabloların, işletme içi ve işletme dışı farklı gruplar ve amaçlar için kullanılacağı hususu göz önüne alındığında, SMMM'lerin söz konusu tabloları denetlemesinin, işletmelerin daha şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanmasına katkıda bulunarak vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiğini göstermektedir.

SMMM'lerin, vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetimlerle ilgili olarak araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğunu işaret etmektedir. Bu sonuç ise SMMM'lerin, vergi matrahının doğru hesaplanması, beyannamenin zamanında verilmesi ve ödemenin zamanında yapılması gibi vergilendirme sürecinin her aşamasında yaptığı denetimlerin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiğine yorumlanabilir. Dolayısıyla, SMMM'lerin vergi mevzuatı çerçevesinde yaptıkları denetimlerin, işletmelerin vergilendirme sürecine uyumunu artırabildiği görülmektedir.

Araştırma bulguları, işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelere intikal eden bilgilerin doğruluğunun SMMM'ler tarafından denetlenmesinin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiği ortaya koymaktadır. Bu durum, ödenmesi gereken verginin doğru hesaplanmasında, SMMM'lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerde yer alan bilgileri denetlemesinin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede katkısının olduğunu göstermektedir.

SMMM'lerin, işletmelerin dönem sonu işlemlerini denetlemesiyle ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiğini ortaya koymaktadır. Bu durum, işletmelerin vergi uygulamaları açısından üzerinde en dikkat ettiği konulardan birisi olan dönem sonu işlemlerinin, SMMM'ler tarafından denetlenmesinin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğunu göstermektedir. Özellikle envanter ve değerlendirme yapılmasının vergi mevzuatı açısından zorunluluğu, vergi mevzuatının karmaşıklığı ve genişliği düşünüldüğünde, SMMM'ler söz konusu işlemlerin doğru neticelenmesinde önemli rol oynamaktadır.

Araştırma bulguları, işletmelerin yıllık vergi beyannamelerinin SMMM'lerce denetlenmesinin işletmelerde vergi kayıp ve kaçaklarına neden olacak hatalarını önlediğini destekler niteliktedir. Bu durum, işletmelerin hesap dönemine ilişkin bütün sonuçlarını aktardığı yıllık vergi beyanname ve bildirgelerin SMMM'ler tarafından denetlenmesinin beyannameler içerisinde vergi kayıp ve kaçaklarına neden olabilecek hataları önlediğini ortaya koymaktadır.

SMMM'lerin, işletmeleri sürekli bilgilendirme faaliyetiyle ilgili araştırma bulgusu, söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu sonuç SMMM'lerin, yapısı itibarıyla karışık mali mevzuat ve yargı kararları hakkında işletmeleri bilgilendirme faaliyetlerinin işletmeleri kanunları doğru uygulama konusunda yönlendirdiğini göstermektedir. Bu sebeple, SMMM'lerin söz konusu fonksiyonunun vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiği anlaşılmaktadır.

Hizmet içi eğitimlerle, işletmelerin muhasebe departmanlarında çalışanların, muhasebe ve mali mevzuat konusunda bilgi ve tecrübesini artırarak söz konusu çalışanların yapabileceği hataların azaltılmasının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından önemli olduğu düşünülmektedir. SMMM'lerin hizmet içi eğitimleri neticesinde, muhasebe departmanlarında çalışanların muhasebe ve mali mevzuat konusunda bilgi ve deneyimi artmakta ve muhasebe ile vergisel konularda bilinç düzeyi yükseldiğinde bilerek veya bilmeyerek hata yapma olasılığı azalmaktadır. Bu durum, vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına katkı sağlayabilmektedir.

SMMM'lerin, işletmelerin vergi incelemesi sırasında inceleme elemanlarına gerekli desteğin sağlanmasıyla ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiğini ifade etmektedir. Bu durum SMMM'lerin, işletmelerin vergi incelemesine alınması esnasında vereceği danışmanlık hizmetinin gerek mükellefler tarafından verilecek yanlış ve hatalı bilgileri gerekse de inceleme elemanları tarafından yapılacak hataları en aza indirmek suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçaklarını azaltabildiğini göstermektedir.

SMMM'lerin, işletmelerde belge düzeninin kurulması ve geliştirilmesiyle ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiğini ortaya koymaktadır. Herhangi bir vergi kanununun, uygulamada başarıya ulaşabilmesinde, o vergiyi doğuran olaya ait kayıt ve belgelerin aksatılmadan ve düzenli

olarak işletmede tutulması gerekir. Bu sebeple, işletme içerisindeki belge düzeninin kurulması ve geliştirilmesi, SMMM'lerin yapacakları danışmanlık hizmetleri açısından önemli olacaktır. Nitekim SMMM'lerin, belge düzeninin kurulması ve geliştirilmesi faaliyetlerinin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede önemli bir role sahip olduğu yönünde bulgular elde edilmiştir.

SMMM'lerin, işletmelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması fiillerini önleyici rolüyle ilgili araştırma bulgusu SMMM'lerin söz konusu rolünün vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiğini ortaya koymaktadır. Bu durum, SMMM'lerin firmalarda yaptıkları denetim ve incelemelerin neticesinde işletmenin faaliyetlerine ve mahiyet ve tutar itibariyle uymayan, düzenlenen veya alınan belgeleri mevcut belgelerden ayırt ederek söz konusu belgelerin firmalarda kullanımını engellediği ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarını azaltabildiğini göstermektedir.

Araştırma bulguları neticesinde SMMM'lerin, bağımlı çalışan bağımsız çalışan ayırımı yapılmaksızın çoğu, vergi kayıp ve kaçaklarının muhasebe defter ve kayıtlar üzerinden yapıldığını düşünmektedir. Diğer bir ifadeyle, ankete katılanların anlamlı bir çoğunluğu, SMMM'lerin muhasebe defter ve kayıtlarını kullanarak vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yönelik uygulamalar vasıtasıyla vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasına katkı sağlayabildiklerini göstermektedir.

Araştırma neticesinde ortaya çıkan bir başka bulguya göre, vergi mükellefi olan işletmelerin, dönem sonlarında ticari kâr ve mali kârın tespitinde SMMM'lerden destek almalarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkili olduğunu göstermektedir. SMMM'ler, işletmelerin gerçek performans değerlerine göre hareket ederek muhasebe kayıtlarını ve dönem sonlarında finansal tablolarını hazırlayarak gerçek ticari kârın ortaya çıkmasına, ticari kârın tespitinde dikkate alınan kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari kâra eklenmesi ve varsa vergi istisnalarının düşülmesiyle birlikte vergi matrahını oluşturan mali kârın ortaya çıkmasını sağlarlar. Sonuç itibariyle, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkili olurlar.

Bir diğer bulgu ise SMMM'ler, müşterileri olan vergi mükellefi işletmelerin kendileri üzerinde, bir başka SMMM ile çalışma veya SMMM hizmet ücretini zamanında ödememe davranışlarını bir tehdit unsuru olarak hissedebilmekte bunun neticesinde, muhasebe hilelerine başvurarak ve kanuni boşluklardan yararlanarak vergi matrahının

olması gerekenden daha az çıkmasını sağlayabildiklerini belirtmişlerdir. Bu durum, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinden ziyade artmasına sebebiyet verebilmektedir.

3.10. YMM'lerin Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Etkinliği

YMM'lerin vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkinliğini tespit etmeye ilişkin olarak yapılan istatistiksel analiz aşağıda verilmiştir. YMM'lerin bağımsız denetim aşamasında SMMM'lerden daha etkin oldukları yani bağımsız denetime tabi firmalar tarafından daha çok tercih edilen YMM'ler ile yapılan görüşmeler neticesinde tespit edilmiştir.

3.10.1. Kurum Kökeni Açısından Analiz

Aşağıda her bir yargıya ilişkin olarak verilen Ki-Kare testine ait analizde, ankete katılımcı YMM'lerin kendilerine yöneltilen yargılara verdikleri yanıtlar demografik özellik olarak kurum kökenlerine bağlı olarak kıyaslanmıştır.

Tablo 3.41. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 1. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
1. YMM'ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	2,33	0	0	1	1,35	*	0,499
	Kararsızım	1	2,33	0	0	1	1,35		
	Katılıyorum	41	95,35	31	100	72	97,3		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %95,35 iken Hazine ve Maliye Bakanlığı kökenli olan meslek mensuplarında bu yargıya katılma oranı %100 olarak gerçekleşmiştir. Bakanlık geçmişi olan meslek mensuplarının muhasebe defterlerine yapılan kayıtların inceleyerek vergi matrahını da etkileyen hataları düzelttirmek yoluyla vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi konusunda daha hassas davrandıklarını söylemek mümkün olabilir.

Tablo 3.42. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 2. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
2. YMM'lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	2,33	2	6,45	3	4,05	*	0,377
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	42	97,67	29	93,55	71	95,95		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %97,67 iken bakanlık geçmişi olan meslek mensuplarının bu yargıya %93,55 oranı düzeyinde katılmakta ve paylaşmaktadırlar. SMMM'lerin muhasebe mesleğinin içerisinden gelmesi ve muhasebe ilkelerinin finansal tablolara yansıtılmasında deneyimli olmaları aradaki bakış açısının nedeni olarak ifade edilebilir.

Tablo 3.43. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 3. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
3. YMM'lerin, yapmış oldukları mali denetimler neticesinde işletmeler daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	2	4,65	0	0	2	2,7	*	0,223
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	41	95,35	31	100	72	97,3		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "yapmış oldukları mali denetimler neticesinde işletmeler daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %95,35 iken bu oran bakanlık kökenli olan YMM'lerde %100 olarak gerçekleşmiştir. Aradaki yorum farkı bakanlık geçmişi olan meslek mensuplarının denetim işlemini gerçekleştirdikten sonra denetlenen işletmenin sonraki finansal tablolarını daha özenli ve dikkatli hazırlamalarının sebebi mükelleflerde bakanlık geçmişi olan meslek mensubuna karşı bakış açısının oluşturduğu algısal farklılıklar olabilir.

Tablo 3.44. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 4. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
4. YMM'lerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	2	4,65	2	6,45	4	5,41	*	0,481
	Kararsızım	1	2,33	3	9,68	4	5,41		
	Katılıyorum	40	93,02	26	83,87	66	89,19		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %93,02 iken bakanlık geçmişi olan meslek mensuplarında bu oran %83,87'dir. Bu yargıya katılma ve paylaşma oranında yaklaşık %10'luk bir farkın olmasının nedeni olarak SMMM'lerin işletmelerin iç kontrol sistemini düzenlemeleri, muhasebe sistemlerini kurabilmeleri ve YMM olmadan önce bilfiil işletmelerin finansal tablolarını oluşturma tecrübelerinin olması gösterilebilir.

Tablo 3.45. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 5. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
5. YMM'lerin vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	2,33	0	0	1	1,35	*	0,393
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	42	97,67	31	100	73	98,65		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %97,67 iken Bakanlık geçmişi olan meslek mensuplarının tamamı bu yargıya katılarak doğrulamışlardır. Dolayısıyla bakanlık geçmişi olan YMM'lerin vergi mevzuatına daha hâkim olmaları ve uygulamanın içerisinden geldiklerinden uygunluk denetiminde de daha hassas olmalarının bu yargıya tereddütsüz ve tamamen katılmalarında etkili olduğu söylenebilir.

Tablo 3.46. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 6. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
6. YMM'lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.	Katılmıyorum	1	2,33	0	0	1	1,35	*	0,393
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	42	97,67	31	100	73	98,65		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %97,67 iken aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %100 bir doğrulama ve katılımı gerçekleşmiştir. Bakanlık geçmişi olan YMM'lerin vergi denetimi ve inceleme ve uygulama tecrübelerinin olması beyannamelerde ve bildirgelerinin kayıtlara uygunluğunun tespitinde daha hassas davranmalarına neden olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 3.47. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 7. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
7. YMM'lerin işletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	2,33	0	0	1	1,35	*	0,512
	Kararsızım	1	2,33	0	0	1	1,35		
	Katılıyorum	41	95,35	31	100	72	97,3		
	Katılmıyorum	1	2,33	0	0	1	1,35		

YMM'lerin "işletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %95,35 iken; aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %100 bir doğrulama ve katılımı gerçekleşmiştir. Bakanlık geçmişi olan YMM'lerin mali mevzuata daha ve uygulamasına daha hâkim olmaları ve yaptıkları denetim neticesinde uygunsuzluğu daha kolay tespit etmelerine ve daha hassas davranmalarına katkı sağladığından bu yolla ortaya çıkabilecek vergi kayıp ve kaçıkların önlenmesine de yardımcı olabilmektedir.

Tablo 3.48. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 8. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
8. YMM'lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılabilecek bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	2,33	0	0	1	1,35	*	0,393
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	42	97,67	31	100	73	98,65		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "yıllık vergi beyannamesine aktarılabilecek bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %97,67; iken aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %100 bir doğrulama ve katılımı gerçekleştirilmiştir. Bakanlık geçmişi olan YMM'lerin vergi denetimi ve inceleme ve uygulama tecrübelerinin olması vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin doğruluğunu ve uygunluğunu teyit etmede daha hassas davranmaları neticesinde kendilerine kolaylık sağladığı söylenebilir. Böylelikle vergi kayıp ve kaçıklarının önlenmesinde performans olarak daha etkin olabildikleri ifade edilebilir.

Tablo 3.49. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 9. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
9. YMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri, defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	2	4,65	2	6,45	4	5,41	*	0,735
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	41	95,35	29	93,55	70	94,59		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri, defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %95,35; iken aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %93,55 gibi bir doğrulama ve katılımı gerçekleştirilmiştir. Analiz sonucunda her iki köken arasında az da olsa yüzdesel farkın

SMMM'lerin defter, kayıt ve belgelere muhasebe pratiğinden geldikleri için daha hâkim olduklarından kaynakladığı ifade edilebilir.

Tablo 3.50. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 10. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
10. YMM'lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	2	4,65	2	6,45	4	5,41	*	0,735
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	41	95,35	29	93,55	70	94,59		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %95,35 iken; aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %93,55 olarak gerçekleşmiştir. Bu yargıda danışmanlık fonksiyonları ön plana çıktığından kurum kökeninin herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Tablo 3.51. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 11. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
11. işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	2,33	0	0	1	1,35	*	0,512
	Kararsızım	1	2,33	0	0	1	1,35		
	Katılıyorum	41	95,35	31	100	72	97,3		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %95,35 iken; aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %100 bir doğrulama ve katılımla gerçekleşmiştir. Bakanlık geçmişi olan YMM'lerin mali mevzuata içerisinden ve uygulamadan geliyor olmaları denetim esnasında ve neticesinde

işletmenin muhasebe düzeni ve finansal tablolarında yer alan mali hatalarının öğretilmesi ve tecrübe sahibi olması konusunda daha hassas davranmaları ve olası vergi kayıp ve kaçakların önüne geçilmesinde daha çok katkı sunabilmektedir.

Tablo 3.52. YMM’lerin Kurum Kökeni Açısından 12. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
12. YMM’ler, işletmelerde yapmış oldukları vergi planlamaları ile sağlayacağı vergi avantajlarını işletmelere en etkin şekilde kullanarak, firmanın vergi kaçırmaya yönelik eylemlerini azaltabilir.	Katılmıyorum	1	2,33	1	3,23	2	2,7	*	0,677
	Kararsızım	1	2,33	0	0	1	1,35		
	Katılıyorum	41	95,35	30	96,77	71	95,95		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM’lerin “işletmelerde yapmış oldukları vergi planlamaları ile sağlayacağı vergi avantajlarını işletmelere en etkin şekilde kullanarak, firmanın vergi kaçırmaya yönelik eylemlerini azaltabilir” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %95,35 iken; aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %100 bir doğrulama ve katılımı gerçekleşmiştir. Bakanlık geçmişi olan YMM’lerin vergi mevzuatına ayrıntılı biçimde hâkim olmaları ve uygulama tecrübelerinin olması sebebiyle vergi sisteminin mükelleflere tanıdığı vergisel avantajları denetlenen işletmeye sunarak vergi kaçırma isteklerinin önüne geçilmesine katkı sağlayabilir.

Tablo 3.53. YMM’lerin Kurum Kökeni Açısından 13. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
13. İşletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	2,33	1	3,23	2	2,7	*	0,778
	Kararsızım	3	6,98	3	9,68	6	8,11		
	Katılıyorum	39	90,7	27	87,1	66	89,19		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM’lerin “işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM

kökenli olanlarda katılım oranı %90,7 iken; aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %87,1 olarak gerçekleşmiştir. Aradaki oransal fark SMMM kökenli YMM’lerin SMMM’lik geçmişlerinden kalan vergi elemanlarının istediği defter, kayıt ve belgeleri ibraz etme yükümlülüklerinin etkisinden kaynaklanıyor olabilir.

Tablo 3.54. YMM’lerin Kurum Kökeni Açısından 14. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
14. Muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturulmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	2,33	1	3,23	2	2,7	*	0,562
	Kararsızım	1	2,33	2	6,45	3	4,05		
	Katılıyorum	41	95,35	28	90,32	69	93,24		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM’lerin “muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturulmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %95,35 iken; aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %90,32 olarak gerçekleşmiştir. Yargıya katılmada her iki grup arasında bulunan %5 puanlık oransal fark SMMM kökeninden gelen YMM’lerin muhasebe belge ve kayıt düzenini biliyor olmaları ve bu alanda bakanlık kökenli YMM’lere göre daha hassas olmalarından kaynaklanabilir.

Tablo 3.55. YMM’lerin Kurum Kökeni Açısından 15. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
15. Yaptıkları vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanları vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kayıp ve kaçağı önlenmektedir.	Katılmıyorum	1	2,33	0	0	1	1,35	*	0,516
	Kararsızım	2	4,65	1	3,23	3	4,05		
	Katılıyorum	40	93,02	30	96,77	70	94,59		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM’lerin “yaptıkları vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanları vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme

bilinci yaygınlaştırılarak vergi kayıp ve kaçağı önlenmektedir” İfadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %93,02 iken; aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %96,77 gibi bir doğrulama ve katılımı gerçekleştirmiştir. Bakanlık geçmişi olan YMM’lerin çalıştıkları firmalarda vergi mevzuatına uyulmasının sağlanması ve vergi bilincinin oluşturulması açısından SMMM kökenli olan meslektaşlarına göre biraz daha hassas davrandıklarını söylemek mümkündür.

Tablo 3.56. YMM’lerin Kurum Kökeni Açısından 16. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
16. YMM’lerin işletmelerde Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.	Katılmıyorum	2	4,65	0	0	2	2,7	*	0,223
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	41	95,35	31	100	72	97,3		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM’lerin “işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %95,35 iken; aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %100 bir doğrulama ve katılımı gerçekleştirmiştir. Bakanlık geçmişi olan YMM’lerin vergi denetimi ve inceleme ve uygulama tecrübelerinin olması, mükellef davranışlarını biliyor olmaları ve hazineci bir anlayışa sahip olabilmelerinden dolayı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılmasını önleyicilik konusunda SMMM kökenlilere kıyasla biraz daha hassas davranmalarına neden olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 3.57. YMM’lerin Kurum Kökeni Açısından 17. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
17. YMM’lerin firmalar nezdinde karşıt incelemeler yapması, işletmenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	2,33	1	3,23	2	2,7	*	0,677
	Kararsızım	1	2,33	0	0	1	1,35		
	Katılıyorum	41	95,35	30	96,77	71	95,95		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM’lerin “firmalar nezdinde karşıt incelemeler yapması, işletmenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kayıp ve

kaçığının önlenmesini sağlar” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %95,35 iken; aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %96,77’lik bir doğrulama ve katılımı gerçekleştirilmiştir. Bakanlık geçmişi olan YMM’lerin yukarıda da belirtildiği üzere vergi denetimi ve inceleme ve uygulama tecrübelerinin olması ve mükellef davranışlarını tanımları sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin kullanılmasını önleyici şekilde karşıt incelemeleri daha hassas biçimde gerçekleştirmelerine neden olabilmektedir. Böylelikle vergi kayıp ve kaçaklarının oluşma riski de azaltılmış olmaktadır.

Tablo 3.58. YMM’lerin Kurum Kökeni Açısından 18. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
18. Tam tasdik işlemi kapsamında işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV’leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırması, işletmenin vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi sağlar.	Katılmıyorum	0	0	2	6,45	2	2,7	*	0,091
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	43	100	29	93,55	72	97,3		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM’lerin “tam tasdik işlemi kapsamında işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV’leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırması, işletmenin vergi riski karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi sağlar” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %100 iken; aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %93,55’lik bir doğrulama ve katılımı gerçekleştirilmiştir. SMMM’lerin bu yargının gerçekleşmesini sağlama hususunda bakanlık geçmişi olan YMM’lere göre daha hassas davrandıklarını söylemek mümkündür.

Tablo 3.59. YMM’lerin Kurum Kökeni Açısından 19. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
19. YMM’lerin karşıt incelemelerle alt firmanın vergi ile ilgili ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediğini incelemesi devletin vergi hâsılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir.	Katılmıyorum	1	2,33	3	9,68	4	5,41	*	0,366
	Kararsızım	5	11,63	3	9,68	8	10,81		
	Katılıyorum	37	86,05	25	80,65	62	83,78		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "karşıt incelemelerle alt firmanın vergi ile ilgili ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediği incelemesi işletmenin bir vergi hâsılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %86,05 iken; aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %80,65'lik bir doğrulama ve katılımı gerçekleştirilmiştir.

Tablo 3.60. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 20. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
20. Tam tasdik uygulaması, gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hâsılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir.	Katılmıyorum	1	2,33	1	3,23	2	2,7	*	0,745
	Kararsızım	2	4,65	0	0	2	2,7		
	Katılıyorum	40	93,02	30	96,77	70	94,59		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "tam tasdik uygulaması, gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hâsılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılım oranı %93,02 iken; bakanlık geçmişine sahip olanlarda bu oran %96,77 olarak ortaya çıkmıştır.

Tablo 3.61. YMM'lerin Kurum Kökeni Açısından 21. Yargının Analizi

		Kurum Kökeniniz?						Ki-Kare Testi	
		SMMM		Maliye Bakanlığı		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
21. Müşterileriyle uzun süre tam tasdik sözleşmesi düzenleyen YMM'ler işletmelerde vergi kayıp ve kaçaklarına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur.	Katılmıyorum	36	83,72	28	90,32	64	86,49	*	0,219
	Kararsızım	6	13,95	1	3,23	7	9,46		
	Katılıyorum	1	2,33	2	6,45	3	4,05		
	Toplam	43	100	31	100	74	100		

YMM'lerin "müşterileriyle uzun süre tam tasdik sözleşmesi düzenleyen YMM'ler işletmelerde vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). SMMM kökenli olanlarda katılmama oranı %83,72 iken; aynı oran bakanlık geçmişine sahip meslek mensuplarında %90,32'lik bir doğrulama ve katılımı

gerçekleşmiştir. Bakanlık geçmişi olan YMM'lerin hazineci anlayışa sahip olmaları ve kanunlara riayet etmeleri, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi ve usulsüzlüklerin ortaya çıkartılması hususunda daha hassas davranabildiklerini göstermektedir.

3.10.2. Mesleki Deneyim Açısından Analiz

Aşağıda her bir yargıya ilişkin olarak verilen Ki-Kare testine ait analizde, ankete katılımcı YMM'lerin kendilerine yöneltilen yargılara verdikleri yanıtlar demografik özelliklerinden mesleki deneyim sürelerine bağlı olarak kıyaslanmıştır.

Tablo 3.62. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 1. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
1. YMM'ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	3,85	0	0	0	0	0	0	1	1,35	*	0,171
	Kararsızım	1	3,85	0	0	0	0	0	0	1	1,35		
	Katılıyorum	24	92,31	17	100	23	100	8	100	72	97,3		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda yargıya katılma oranı %92,31 iken; 5 yılı aşan deneyime sahip meslek mensuplarının tamamı yargıya katılarak aynı düşüncüyü paylaşmışlardır. YMM'lik mesleğine yeni başlamış ve mesleki deneyim süresi azami 5 yıl olan meslek mensuplarının %7,7'lik kısmının bu düşünceye katılmadığı veya tereddütlerinin olduğu görülmektedir. Mesleğin ilk yıllarında adaptasyon ve mesleğin gereklerinin içselleştirilmesi sorunu yaşanabildiği ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunu araştırarak vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde bu dönem için meslek mensuplarının tamamının aynı hassasiyette olmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.63. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 2. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
2. YMM'lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	3	11,54	0	0	0	0	0	0	3	4,05	*	0,048
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	23	88,46	17	100	23	100	8	100	71	95,95		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %88,46 iken; 5 yılı aşan deneyime sahip meslek mensuplarının tamamı yargıya katılarak aynı düşüncüyü paylaşmışlardır. YMM'lik mesleğine yeni başlamış ve mesleki deneyim süresi azami 5 yıl olan meslek mensuplarının %11,54'lük kısmının bu düşünceye katılmadığı görülmektedir. Mesleğin ilk yıllarında adaptasyon ve mesleğin gereklerinin içselleştirilmesi sorunu yaşanabildiği ve denetlenen işletmenin muhasebe ilkelerine uygun biçimde muhasebe çıktılarını düzenleyip düzenlemediğini araştırarak vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından tamamının aynı hassasiyette olmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.64. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 3. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
3. YMM'lerin, yapmış oldukları mali denetimler neticesinde işletmeler daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	2	7,69	0	0	0	0	0	0	2	2,7	*	0,199
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	24	92,31	17	100	23	100	8	100	72	97,3		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "yapmış oldukları mali denetimler neticesinde işletmeler daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p > 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %92,31 iken; 5 yılı aşan deneyime sahip meslek mensuplarının tamamı yargıya katılarak aynı düşüncüyü paylaşmışlardır. YMM'lik mesleğine yeni başlamış ve mesleki deneyim süresi azami 5 yıl olan meslek mensuplarının %7,69'luk kısmının bu düşünceye katılmadığı görülmektedir. Mesleğin ilk yıllarında adaptasyon ve mesleğin gereklerinin içselleştirilmesi sorunu yaşanabildiği ve yapılan

denetim sonucunda işletmenin sonraki finansal tablolarını hazırlarken daha dikkatli ve usule uygun davranılmasına bağlı olarak vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi açısından tamamının aynı hassasiyette olmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.65. YMM’lerin Mesleki Deneyim Açısından 4. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
4. YMM’lerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	3	11,54	0	0	1	4,35	0	0	4	5,41	*	0,183
	Kararsızım	2	7,69	0	0	2	8,7	0	0	4	5,41		
	Katılıyorum	21	80,77	17	100	20	86,96	8	100	66	89,19		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM’lerin “işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlardan %80,77’i yargıya katılarak aynı düşüncüyü paylaşmışlardır. YMM’lik mesleğinde 6-10 yıllık deneyimi olan meslek mensuplarının ise tamamı iç kontrol sisteminin denetimin işini kolaylaştırdığı ve vergi kayıp kaçak riskini azalttığı görüşünü benimsemişlerdir.

Tablo 3.66. YMM’lerin Mesleki Deneyim Açısından 5. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
5. YMM’lerin vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	3,85	0	0	0	0	0	0	1	1,35	*	0,461
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	25	96,15	17	100	23	100	8	100	73	98,65		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM’lerin” vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %96,15 iken; 5 yılı aşan deneyime sahip meslek mensuplarının tamamı yargıya katılarak aynı düşüncüyü paylaşmışlardır. YMM’lik mesleğine yeni başlamış ve mesleki deneyim süresi azami 5 yıl olan meslek mensuplarının %3,85’lik kısmının bu düşünceye katılmadığı görülmektedir. Mesleğin ilk yıllarında adaptasyon ve mesleğin gereklerinin içselleştirilmesi sorunu yaşanabildiği ve denetlenen işletmenin vergi mevzuatına uygunluğunun araştırılması

ve bu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemesi açısından tamamının aynı hassasiyette olmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.67. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 6. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
6. YMM'lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.	Katılmıyorum	1	3,85	0	0	0	0	0	0	1	1,35	*	0,254
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	25	96,15	17	100	23	100	8	100	73	98,65		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %96,15 iken; 5 yılı aşan deneyime sahip meslek mensuplarının tamamı yargıya katılarak aynı düşünceyi paylaşmışlardır. YMM'lik mesleğine yeni başlamış ve mesleki deneyim süresi azami 5 yıl olan meslek mensuplarının %3,85'lik kısmının bu düşünceye katılmadığı görülmektedir. Mesleğin ilk yıllarında adaptasyon ve mesleğin gereklerinin içselleştirilmesi sorunu yaşanabildiği ve denetlenen işletmenin beyanname ve bildirgelerinin muhasebe kayıtlarına uygunluğunu araştırarak vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından tamamının aynı hassasiyette olmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.68. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 7. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
7. YMM'lerin işletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	3,85	0	0	0	0	0	0	1	1,35	*	0,171
	Kararsızım	1	3,85	0	0	0	0	0	0	1	1,35		
	Katılıyorum	24	92,31	17	100	23	100	8	100	72	97,3		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "işletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına önlenmesini sağlar" ifadesine

katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %92,31 iken; 5 yılı aşan deneyime sahip meslek mensuplarının tamamı yargıya katılarak aynı düşünceyi paylaşmışlardır. YMM'lik mesleğine yeni başlamış ve mesleki deneyim süresi azami 5 yıl olan meslek mensuplarının %7,7'lik kısmının bu düşünceye katılmadığı veya tereddüt yaşadığı görülmektedir. Mesleğin ilk yıllarında adaptasyon ve mesleğin gereklerinin içselleştirilmesi sorunu yaşanabildiği ve denetlenen işletmenin dönem sonu muhasebe işlemlerinin mali mevzuata uygunluğunun araştırılması neticesinde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından tamamının aynı hassasiyette olmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.69. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 8. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
8. YMM'lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	3,85	0	0	0	0	0	0	1	1,35	*	0,461
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	25	96,15	17	100	23	100	8	100	73	98,65		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin “yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki tecrübesi olanlarda katılım oranı %96,15 iken; 5 yılı aşan deneyime sahip meslek mensuplarının tamamı yargıya katılarak aynı düşünceyi paylaşmışlardır. YMM'lik mesleğine yeni başlamış ve mesleki deneyim süresi azami 5 yıl olan meslek mensuplarının %3,85'lik kısmının bu düşünceye katılmadığı görülmektedir. Mesleğin ilk yıllarında adaptasyon ve mesleğin gereklerinin içselleştirilmesi sorunu yaşanabildiği ve denetlenen işletmenin vergi beyannamelerinin muhasebe kayıtlarına ve mevzuata uygunluğunu teyit ederek doğru tarhiyatın yapılmasını sağladığı fikrinde ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından tamamının aynı hassasiyette olmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.70. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 9. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
9. YMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri, defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	3	11,54	0	0	1	4,35	0	0	4	5,41	*	0,229
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	23	88,46	17	100	22	95,65	8	100	70	94,59		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri, defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %88,46 iken; 11-15 yıl arası faaliyette bulunan meslek mensuplarının %95,65'i aynı görüşü savunmuşlardır.

Tablo 3.71. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 10. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
10. YMM'lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	3	11,54	0	0	1	4,35	0	0	4	5,41	*	0,229
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	23	88,46	17	100	22	95,65	8	100	70	94,59		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %88,46 iken; 11-15 yıl arası faaliyette bulunan meslek mensuplarının %95,65'i aynı görüşü savunmuşlardır.

Tablo 3.72. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 11. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
11. İşletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	1	3,85	0	0	0	0	0	0	1	1,35	*	0,626
	Kararsızım	0	0	0	0	1	4,35	0	0	1	1,35		
	Katılıyorum	25	96,15	17	100	22	95,65	8	100	72	97,3		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda yargıya katılma oranı %96,15 iken; 11-15 yıl arası mesleki deneyime sahip olanların %4,35'i kararsız kalmıştır.

Tablo 3.73. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 12. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
12. YMM'ler, işletmelerde yapmış oldukları vergi planlamaları ile sağlayacağı vergi avantajlarını işletmelere en etkin şekilde kullanarak, firmanın vergi kaçırmaya yönelik eylemlerini azaltabilir.	Katılmıyorum	2	7,69	0	0	0	0	0	0	2	2,7	*	0,297
	Kararsızım	0	0	0	0	1	4,35	0	0	1	1,35		
	Katılıyorum	24	92,31	17	100	22	95,65	8	100	71	95,95		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "işletmelerde yapmış oldukları vergi planlamaları ile sağlayacağı vergi avantajlarını işletmelere en etkin şekilde kullanarak, firmanın vergi kaçırmaya yönelik eylemlerini azaltabilir" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %92,31 iken; 11-15 yıl arası mesleki deneyime sahip olanların %4,35'i kararsız kalmıştır. Ankete katılan kalan katılımcıların tamamı bu düşünceye katıldıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 3.74. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 13. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
13. İşletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	2	7,69	0	0	0	0	0	0	2	2,7	*	0,139
	Kararsızım	2	7,69	2	11,76	2	8,7	0	0	6	8,11		
	Katılıyorum	22	84,62	15	88,24	21	91,3	8	100	66	89,19		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda yargıya katılma oranı %84,62'dir. 6-10 yıl arası deneyime sahip olanların %11,76'sı ile 11-15 yıl arası mesleki deneyime sahip olanların %8,7'si kararsız kalmış, kalan katılımcıların tamamı mevcut yargıya katıldıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 3.75. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 14. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
14. Muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturulmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	2	7,69	0	0	0	0	0	0	2	2,7	*	0,069
	Kararsızım	2	7,69	0	0	1	4,35	0	0	3	4,05		
	Katılıyorum	22	84,62	17	100	22	95,65	8	100	69	93,24		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturulmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanların %84,62'si bu fikre katılırken %7,69'u reddetmiş, %7,69'u ise kararsız kalmıştır. 11-15 yıl arası mesleki deneyim sahibi olan YMM'lerin %4,35'i ise cevap konusunda tereddüt yaşamış, kalan katılımcılar ise bu düşüncenin doğru olduğuna katılmışlardır.

Tablo 3.76. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 15. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
15. Yaptıkları vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanları vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kayıp ve kaçığı önlenmektedir.	Katılmıyorum	1	3,85	0	0	0	0	0	0	1	1,35	*	0,196
	Kararsızım	2	7,69	0	0	1	4,35	0	0	3	4,05		
	Katılıyorum	23	88,46	17	100	22	95,65	8	100	70	94,59		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "yaptıkları vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanları vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kayıp ve kaçığı önlenmektedir" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %88,46'dır. 11-15 yıl arası mesleki deneyim sahibi olanların %4,35'i ise yargının doğruluğu hususunda kararsız kalmışlardır. Kalan katılımcıların tamamı ise yargının doğruluğunu teyit etmişlerdir.

Tablo 3.77. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 16. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
16. YMM'lerin işletmelerde Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.	Katılmıyorum	2	7,69	0	0	0	0	0	0	2	2,7	*	0,199
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	24	92,31	17	100	23	100	8	100	72	97,3		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %92,31 iken; 5 yılı aşan deneyime sahip meslek mensuplarının tamamı yargıya katılarak aynı düşüncüyü paylaşmışlardır. YMM'lik mesleğine yeni başlamış ve mesleki deneyim süresi azami 5 yıl olan meslek mensuplarının %7,69'luk kısmının bu düşünceye katılmadığı görülmektedir. Mesleğin ilk yıllarında adaptasyon ve mesleğin gereklerinin içselleştirilmesi sorunu yaşanabildiği ve denetlenen işletmenin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesini önleme ve vergi kayıp ve kaçıklarının önlenmesi açısından tamamının aynı hassasiyette olmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.78. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 17. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
17. YMM'lerin firmalar nezdinde karşıt incelemeler yapması, işletmenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanılıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	2	7,69	0	0	0	0	0	0	2	2,7	*	0,074
	Kararsızım	1	3,85	0	0	0	0	0	0	1	1,35		
	Katılıyorum	23	88,46	17	100	23	100	8	100	71	95,95		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "firmalar nezdinde karşıt incelemeler yapması, işletmenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanılıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %88,46 iken; 5 yılı aşan deneyime sahip meslek mensuplarının tamamı yargıya katılarak aynı düşüncüyü paylaşmışlardır. YMM'lik mesleğine yeni başlamış ve mesleki deneyim süresi azami 5 yıl olan meslek mensuplarının %7,69'luk kısmının bu düşünceye katılmadığı ve %3,85'lik kısmının ise kararsız kaldığı görülmektedir. Mesleğin ilk yıllarında adaptasyon ve mesleğin gereklerinin içselleştirilmesi sorunu yaşanabildiği ve denetlenen işletme ile ilgili tarafları da teyit amaçlı incelemeye alınmasının öneminin kavranması ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından tamamının aynı hassasiyette olmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.79. YMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 18. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
18. Tam tasdik işlemi kapsamında işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırması, işletmenin vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılmıyorum	2	7,69	0	0	0	0	0	0	2	2,7	*	0,199
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	Katılıyorum	24	92,31	17	100	23	100	8	100	72	97,3		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "tam tasdik işlemi kapsamında işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırması, işletmenin vergi riski karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir

($p > 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılım oranı %92,31 iken; 5 yılı aşan deneyime sahip meslek mensuplarının tamamı yargıya katılarak aynı düşüncüyü paylaşmışlardır. YMM'lik mesleğine yeni başlamış ve mesleki deneyim süresi azami 5 yıl olan meslek mensuplarının %7,36'luk kısmının bu düşünceye katılmadığı görülmektedir. Mesleğin ilk yıllarında adaptasyon ve mesleğin gereklerinin içselleştirilmesi sorunu yaşanabildiği ve denetlenen işletmenin ilişkili alt firmalarına ait KDV beyan kontrolünün yapılması fiilinin öneminin kavranması ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından tamamının aynı hassasiyette olmadıkları söylenebilir.

Tablo 3.80. YMM'lerin Mesleki Tecrübe Açısından 21. Yargının Analizi

		Kaç Yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?										Ki-Kare Testi	
		1-5 Yıl		6-10 Yıl		11-15 Yıl		16 + Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
21. Müşterileriyle uzun süre tam tasdik sözleşmesi düzenleyen YMM'ler işletmelerde vergi kayıp ve kaçaklarına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur.	Katılmıyorum	18	69,23	17	100	22	95,65	7	87,5	64	86,49	*	0,015
	Kararsızım	5	19,23	0	0	1	4,35	1	12,5	7	9,46		
	Katılıyorum	3	11,54	0	0	0	0	0	0	3	4,05		
	Toplam	26	100	17	100	23	100	8	100	74	100		

YMM'lerin "müşterileriyle uzun süre tam tasdik sözleşmesi düzenleyen YMM'ler işletmelerde vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur" ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). YMM'ler mesleki deneyim sürelerine genel olarak bakılmaksızın bu iddiayı reddederek katılmamışlardır. 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda katılmama oranı %69,23 iken; %11,54'ü bu düşünceye sahip çıkmış, %19,23'ü ise kararsız kalmışlardır. Dolayısıyla mesleğin ilk yıllarında adaptasyon ve mesleğin gereklerinin içselleştirilmesi sorunu yaşanabildiğini ve denetlenen firma ile birlikte vergi kayıp ve kaçaklarına neden olabilecek kanun dışı vergiyi doğuran işlemi peçelemeye çalışma gibi tavır ve davranışlar içerisine girme eğilimlerinin var olduğunu söylemek mümkündür.

3.10.3. Anket Sonuçlarının YMM'ler Açısından Değerlendirilmesi

YMM'lerin işletmelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması fiillerini önleyici rolüyle ilgili araştırma bulgusu, YMM'lerin söz konusu rolünün vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum, YMM'lerin, firmalarda yaptıkları denetim ve incelemelerin işletmenin faaliyetlerine ve

mahiyet ve tutar itibariyle işletmenin büyüklük ölçüsüyle bağdaşmayan belgeleri, mevcut belgelerden ayırt ederek, söz konusu belgelerin firmalarda kullanımını engelleyebildiğini ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarını azaltabildiğini göstermektedir.

Araştırma bulguları, YMM'lerin karşıt inceleme yapmak suretiyle işletmelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltabildiğini dolayısıyla, söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum, YMM'lerin işletmeler nezdinde karşıt inceleme yapmasının, tasdik sözleşmesi kapsamında hizmet verdiği firmanın sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasının önüne geçebildiklerini ve böylelikle vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiklerini göstermektedir.

YMM'lerin, tasdik hizmeti sunduğu işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri, vergi dairesine beyan edip etmediğini incelemesiyle ilgili araştırma bulguları, söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğunu göstermektedir. Bu sonuç, YMM'lerin tam tasdik sözleşmesi çerçevesinde hizmet verdiği işletmenin mal veya hizmet satın aldığı alt firmaların bu mal veya hizmet karşılığında tahsil ettiği KDV'yi vergi dairesine beyan etmemeleri eksik beyan etmeleri veya ortaya çıkan KDV'leri ödeyip ödemediğini araştırmasının vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiğini ifade etmektedir.

YMM'lerin, alt firmaların vergi ile ilgili tüm işlemlerini incelemesiyle ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabildiğine işaret etmektedir. Bu durum, alt firmaların vergi ile ilgili tüm yükümlülüklerini gereği gibi yapıp yapmadığının YMM'lerce araştırılmasının alt firmalardan işletmeye gelebilecek olası vergi ile ilgili riskleri önleyebileceğini ortaya koymaktadır. Çünkü mal veya hizmet alınan son firma, altta paravan, sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen firmalar kurdurmak suretiyle durumunu gizleyebilirler. Örneğin, bir firma yurtdışında hayali bir alt şirket kurarak sözde yaptığı satışı sahte belge (naylon fatura) düzenleyerek tevsik edebilir ve karşılığında KDV iadesi alabilir ve dolayısıyla, vergi kayıp ve kaçığına sebep olabilir. Bu nedenle YMM'lerin tasdik sözleşmesi imzaladığı işletmenin mal veya hizmet satın aldığı alt firmalarını derinlemesine incelemesi vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine katkı sağlayabilir.

Araştırma bulguları, YMM'lerin işletmelerde vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olabilecek hataların üstünü örtme konusundaki yargıya katılmadıklarını ortaya koymaktadır. Bu düşüncenin nedeni olarak YMM'lerin kamusal hizmet niteliğine haiz bir hizmet icra etmesi ve görev başlangıçlarında etmiş oldukları yeminin gereği olarak devletin vergi alacağını koruma ve güvence altına alma vazifelerinin bulunması gösterilebilir.

YMM'ler muhasebe kayıt ve belgelerin incelenmesi, denetim yetkilerini kullanarak firmalarda muhasebe hata ve hilelerinin ve sahte belge kullanılmasının önüne geçilmesi gibi hususlarda vergi denetimine destek olmaktadır. YMM'lerin, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi ve denetim fonksiyonlarının yerine getirilmesinde etkinlik düzeylerini arttırabilmeleri için araştırma sonucunda varılan önerileri şu şekilde ifade etmek mümkündür.

- Mesleğin danışmanlık ve denetim fonksiyonlarını ön plana çıkartmak ve vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici işlevinden daha fazla faydalanmak maksadıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yeni düzenlemeler yapılabilir. Örneğin, belli bir büyüklüğe sahip veya iş hacmi, belli tutarın üzerindeki kurumlar vergisi mükelleflerinin temel finansal tablolarını ve ticari kârdan mali kâra geçiş ile ilgili işlemlerinin YMM'lerin denetim ve danışmanlığı altında yapılmasının teşvik edilmesi YMM'lerden daha fazla yararlanma imkânı sunabilir.
- Araştırma bulguları, YMM'lerin vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde karşıt inceleme yetkilerinin etkin rol oynadığına vurgu yapmaktadır. YMM'lerden, asli olarak vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede daha etkin olmaları beklenirken diğer taraftan karşıt inceleme yetkileri oldukça kısıtlıdır. Çünkü karşıt inceleme yetkisi ile yapılacak doğruluk denetimi, YMM'nin tam tasdik sözleşmesi yapmış olduğu mükellefin mal ve hizmet satın aldığı mükelleflerle sınırlıdır. Ayrıca bu yetki, vergi incelemesinde doğruluk saptanıncaya kadar kullanılabilir. Bundan dolayı, YMM'lerin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede kullandıkları bu yetkinin kapsamı, vergi incelemesinde olduğu gibi genişletilmelidir. Vergi inceleme elemanlarına tanınan aramalı inceleme yapma yetkisi hariç olmak üzere YMM'lerin sözleşme yaptıkları mükelleflerle sınırlı olarak inceleme yetkisinin tanınması ve kanunen garanti altına alınması ödenmesi gereken verginin doğruluğunun ortaya konulması bakımından önemlidir.

- Karşıt incelemenin, YMM'lerin mükellefin defter ve belgelerinin incelenmesini gerektirmesi veya incelenmesi gerekli mükelleflerin başka illerde bulunması, YMM'lerin yaptıkları karşıt incelemelerin posta aracılığıyla yapılmasına yol açmaktadır. Bu durum, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde YMM'lerin denetim fonksiyonunun etkinliğini azaltmaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede, önemli faktörlerden biri olan karşıt incelemelerden beklenen yararın elde edilebilmesi için karşıt incelemelerin ya YMM tarafından ya da YMM'ye bağlı denetim yapma yetkisi bulunan SMMM'ler tarafından doğrudan işletmeye gidilerek incelenmesi etkinliğin artması açısından oldukça önemlidir.
- Anket ve araştırma bulguları, YMM'lerin işletmelerde sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin önlenmesi dolayısıyla, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkin olduğunu belirtmektedir. Bu sebeple, vergi idaresinin denetimlerini herhangi bir YMM ile hizmet sözleşmesi bulunmayan işletmelerden başlamak suretiyle gerçekleştirmesi ve tasdik hizmeti alan mükelleflerin KDV iadesi, mahsup veya düzeltme gibi vergi daireleriyle olan işlemlerinin bu hizmeti almayan, diğer mükelleflere nazaran hızlıca yapılması, işletmeleri bir YMM ile tasdik sözleşmesi yapmaya özendirir. Böylesi bir uygulama, işletmeler üzerinde psikolojik bir etki oluşturarak YMM'ler ile çalışma hususunda istekli olmalarını sağlayabilir.
- YMM'lerin gerçekleştirdikleri denetim ve tasdik fonksiyonlarının sağlıklı bir şekilde değerlendirilebilmesi açısından YMM'lerin inceleme sonuçlarının Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından rapora bağlanarak internet ortamında paylaşılması önerisi de oldukça önemlidir. Bu uygulama, vergi denetiminde YMM'ler ile vergi idaresi arasındaki koordinasyon ve iş paylaşımı güdüsünü tetikleyebilir.
- YMM'lerin görev ve sorumluluklarının sınırları, kanunla yeniden belirlenmelidir. Sorumluluğun, hangi koşullar altında ortaya çıkacağı, nerede başlayıp, nasıl son bulacağı gibi hususlar net biçimde kanunda yer almalıdır. VUK'un mük. 227'inci maddesi ve 3568 sayılı kanun çerçevesinde, çıkartılan tebliğlerle yüklenilen sorumluluklar arasında çelişen uygulamalar bulunabilmektedir. VUK'da, tasdik işleminden doğan sorumluluk uygunluk denetimine bağlanmışken, meslek kanununda ise, doğruluk denetimine dayandırılmıştır. Doğruluk denetiminin, YMM'ler tarafından karşılanabilmesi için geniş yetkilere sahip olmaları gerekmektedir. Ancak YMM'lerin mevcut yetkileri dikkate alındığında,

gerçekleştirdikleri denetimin, VUK'da ifade edildiği gibi uygunluk denetimi şeklinde yapılması yerinde olacaktır.

- Çalışmada da bahsedildiği üzere, Türkiye'de YMM'lik mesleğine geçiş koşullarının zorluğundan dolayı YMM'lerin sayısı, belli ve sınırlı bir düzeyde kalırken, diğer taraftan vergi mükelleflerinin sayısı, yani kurulan işletme sayısı artmaktadır. Bu anlamda, daha etkin bir vergi denetim ve yönetim sisteminin oluşturulması adına ilgili mesleğe giriş ve katılma koşullarının, az da olsa esnetilerek mesleğe yeni girişlerin arttırılması yolunu açarak toplam denetim ve iş hacmine tekabül edecek düzeyde, YMM unvanına sahip meslek mensubu sayısının arttırılması yerinde olacaktır. Bu nedenlerden dolayı, mevcut YMM'lerin bağlı oldukları ilin dışında kalan mükelleflere hizmet sunma zorunluluğu gibi iş yoğunlukları hafifleyecek ve daha kaliteli ve etkin bir hizmet ve vergi denetim anlayışı ortaya çıkabilecektir.
- YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının alanı ve niteliğinin geniş olması, başka bir sorunu ifade etmektedir. YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarını düzenleyen, VUK'un mük. 227. maddesine istinaden, sorumluluğun çerçevesi, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tebliğ ile belirlenmektedir. Bakanlık, çıkardığı tebliğlerle sorumluluğunu düzenleyici işlem yapmak suretiyle genişletmektedir. Kanun metninden, Bakanlığın bu yetkisinin kaldırılarak sorumlulukların kapsamının kanun ile düzenlenmesi uygun ilgili kanuni düzenlemenin ise, VUK'dan ziyade 3568 sayılı kanun'da yapılması yerinde olacaktır.
- YMM'lerin hizmet vereceği mükellef sayılarına Hazine ve Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB tarafından oluşturulacak bir komisyonla bir standart getirilebilir. Bu standart, YMM'lik hizmeti verilen işletmelerde yapılan vergi incelemeleri ile denetlenen işletmenin YMM'nin yaptığı mesleki faaliyet sonucundaki tespitleri karşılaştırılarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB'un oluşturduğu komisyon tarafından belirlenecek mesleki performans notu ile YMM'nin etkinliği ölçülebilir. Mesleki performans notu dikkate alınarak, YMM'lerin hizmet vereceği işletme sayısı belirlenebilir. Bunun yanında, bir YMM'nin işletmenin aktif ve iş hacmi büyüklüğüne göre hizmet vereceği işletme sayısı aralığı belirlenerek, bu düzeyin üzerinde sözleşme yapan YMM'lerin yanlarında ayrı bir YMM bulundurmaları ve SMMM olan bağımsız denetçilerden faydalanmaları istenebilir.

3.11. Bağımsız Denetçilerin Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Etkinliği

Bağımsız denetim müessesesinin ne olduğu, hangi ilke ve standartlara göre yapıldığı ve işletmelerin dönem sonu finansal tablolarının gerçeklik ve uygunluk seviyesini nasıl tespit ettiği ikinci bölümde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bağımsız denetim mekanizmasının uygulayıcıları olan 3568 sayılı kanunda sayılan meslek mensuplarının (SMMM ve YMM), KGK tarafından belirlenen şartları yerine getirerek aldıkları, “bağımsız denetçilik” belgesiyle birlikte, “bağımsız denetçi” unvanına sahip olarak, bağımsız denetime tabi olan firmaların denetimlerini gerçekleştirmekte ve işletmelerin finansal tabloları ile ilgili olarak belli bir düzeyde güvence vermektedirler.

3.11.1. Kurum Kökeni Açısından Analiz

3568 sayılı kanuna tabi olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarından (SMMM ve YMM), KGK’dan bağımsız denetçilik belgesini alarak bağımsız denetim faaliyetini icra edenlerin kurum kökenlerine göre vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki etkinliklerinin analiz sonuçlarına aşağıda yer verilmektedir.

Tablo 3.81. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 1. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
1. Bağımsız denetçiler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	20	100,0	46	92,0	66	94,3	*	0,411
	Katılmıyorum	0	0,0	2	4,0	2	2,9		
	Kararsızım	0	0,0	2	4,0	2	2,9		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin “işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısına katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). YMM kökenli bağımsız denetçilerde, ilgili yargıya katılma oranı %100 iken; SMMM kökenli bağımsız denetçilerde bu oran %92 olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla, hem YMM’ler, hem de SMMM’ler bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken muhasebe kayıtlarında hesap kalemleri itibarıyla detaylı inceleme

yaptıklarında, ortaya çıkan hata ve noksanlıkların denetlenen işletmeden düzeltilmesini isteyerek vergi matrahının aşındırılmasının önüne geçerek vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebilmektedirler.

Tablo 3.82. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 2. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
2. Bağımsız denetçilerin, muhasebe ilkeleri çerçevesinde, gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.	Katılıyorum	1	5,0	3	6,0	4	5,7	*	1
	Katılmıyorum	18	90,0	43	86,0	61	87,1		
	Kararsızım	1	5,0	4	8,0	5	7,1		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin “muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). Bu ifadeye YMM kökenli olan bağımsız denetçiler, % 90 seviyesinde katılmaz iken; SMMM kökenli olan bağımsız denetçilerin ise, %86’sı bu ifadeye katılmamaktadırlar. Muhasebe ilke ve kavramlarına, denetlenen işletmenin, tam anlamıyla uygun hareket etmesi ve muhasebe kayıtlarını bunlara göre gerçekleştirmesinin, olası vergi kayıp ve kaçığının önleyici etkisinin olduğu görüşünü, hem YMM olanlar hem de SMMM olanlar paylaşmaktadırlar.

Tablo 3.83. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 3. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
3. Bağımsız denetçiler, yaptıkları mali denetimler neticesinde, işletmelerin daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlamasını ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	20	100,0	47	94,0	67	95,7	*	0,699
	Katılmıyorum	0	0,0	2	4,0	2	2,9		
	Kararsızım	0	0,0	1	2,0	1	1,4		
	Toplam	20	100,0	348	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçiler “yaptıkları mali denetimler neticesinde, işletmelerin daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlamasını ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” önermesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). YMM olarak çalışan bağımsız denetçilerde bu yargıya katılma oranı %100 iken; bu oran SMMM kökenli bağımsız denetçilerde %94 olarak gerçekleşmiştir. Denetçiler, denetlenen

işletmeye ait mali tabloların denetlenmesi durumunda, işletmenin sonraki dönemlerde daha şeffaf ve karşılaştırılabilir tablo hazırlamaya yöneltebileceği ve dolayısıyla mali tablolarda hata ve hile oranının azalmasına bağlı olarak olası vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebileceği yönünde fikir birliğine varmışlardır.

Tablo 3.84. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 4. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
4. Bağımsız denetçilerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi, finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini arttırarak, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	18	90,0	46	92,0	64	91,4	*	1
	Katılmıyorum	1	5,0	3	6	4,0	5,7		
	Kararsızım	1	5,0	1	2,0	2	2,9		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin, “işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi, finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini arttırarak, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). YMM olarak çalışanlarda bu görüşe katılanların oranı %90 olarak gözlemlenmiş iken, SMMM olan bağımsız denetçilerde aynı oran %92 olarak hesaplanmıştır. Denetlenen işletmenin sağlıklı ve performansı yüksek iç kontrol sistemine sahip olmasının, muhasebe verilerinin ve kayıtlarının ve dolayısıyla hazırlanan finansal tabloların da sağlıklı olmasını sağlayacağı yönünde denetçilerin büyük çoğunluğu hem fikir olmuşlardır. Muhasebe sürecinin tümüyle sağlıklı yürütülmesi, gelir ve gider rakamlarının doğru hesaplanmasına ve vergi matrahının doğru tespit edilmesine olanak sağlayabilmektedir.

Tablo 3.85. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 5. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
5. Bağımsız denetçilerin, vergi mevzuatı çerçevesinde, gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.	Katılıyorum	2	10,5	3	5,9	5	7,1	*	0,634
	Katılmıyorum	16	84,2	43	84,3	59	84,3		
	Kararsızım	1	5,3	5	9,8	6	8,6		
	Toplam	19	100,0	51	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin “vergi mevzuatı çerçevesinde, gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM olan bağımsız denetçilerin %84,2’ si yargıya katılmaz iken; SMMM kökenlilerin ise, %84,3’ ünün bu yargıya katılmadığı görülmektedir. Vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirilen uygunluk denetiminin vergi kayıp ve kaçığını önleyebildiği ankete katılan denetçilerin çoğunluğu tarafından teyit edilmektedir.

Tablo 3.86. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 6. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	P
		n	%	n	%	n	%		
6. Bağımsız denetçilerin, işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.	Katılıyorum	20	100,0	48	96,0	68	97,1	*	0,507
	Katılmıyorum	0	0,0	0	0,0	0	0,0		
	Kararsızım	0	0,0	2	4,0	2	2,9		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin “işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM olan bağımsız denetçilerin %100’ü yargıya katılırken; SMMM kökenlilerin ise, %96’sının bu yargıyı onayladığı görülmektedir. Vergi beyannamelerinin ve beyannameyi ve dolayısıyla vergi matrahını etkileyen bildirimlerin, doğru yapılıp yapılmadığının bağımsız denetçi tarafından denetlenmesinin vergi kayıp ve kaçığını önleyici rolü olduğu hususunda denetçilerin neredeyse tamamı hem fikir olmuşlardır.

Tablo 3.87. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 7. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
7. Bağımsız denetçilerin, işletmelerin dönem sonu işlemlerini (amortisman, değerleme, karşılık ayırma vb.) mali mevzuata uygun olarak yapıp yapılmadığını denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	19	95,0	46	92,0	65	92,9	*	0,585
	Katılmıyorum	1	5,0	1	2,0	2	2,9		
	Kararsızım	0	0,0	3	6,0	3	4,3		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin “işletmelerin dönem sonu işlemlerini (amortisman, değerleme, karşılık ayırma vb.) mali mevzuata uygun olarak yapıp yapılmadığını denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM olan bağımsız denetçilerin %95’i yargıya katılırken; SMMM kökenlilerin %92’sinin bu yargıya katıldığı görülmektedir. Vergi matrahını azaltmak amacıyla, fazla amortisman ve karşılık ayrılması, borçların olması gerekenden fazla, varlıkların ise olması gerekenden az değerlemesinin, denetçinin denetimi esnasında tespit edilmesinin vergi kayıp ve kaçığını önleyebileceği yönünde denetçilerde görüş birliği oluşmuştur.

Tablo 3.88. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 8. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
8. Bağımsız denetçilerin, yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin, kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.	Katılıyorum	2	10,0	0	0,0	2	2,9	*	0,092
	Katılmıyorum	17	85,0	46	92,0	63	90,0		
	Kararsızım	1	5,0	4	8,0	5	7,1		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin “yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin, kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM olan bağımsız denetçilerin %85’i yargıya katılmazken; SMMM kökenlilerin ise, %92’sinin bu yargıya katılmadığı görülmektedir.

5. ve 6. yargılar ile benzerlik gösteren ve anketi cevaplayan denetçilerin, dikkatlerini ölçebilmek için oluşturulan bu yargı karşısında cevaplayıcıların diğer iki yargı ile aynı yönde düşünce beyan ettikleri tespit edilmiştir.

Tablo 3.89. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 9. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
9. BDS 240 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından, işletme yönetiminin vergiyi asgari düzeye indirmek amacıyla, kazançların önemli ölçüde azaltılmaya çalışıldığının ve finansal raporlamanın hileli olduğunun tespit edilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	17	85,0	46	92,0	63	90,0	*	0,543
	Katılmıyorum	3	15,0	3	6,0	6	8,6		
	Kararsızım	0	0,0	1	2,0	1	1,4		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“BDS 240 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından, işletme yönetiminin vergiyi asgari düzeye indirmek amacıyla, kazançların önemli ölçüde azaltılmaya çalışıldığının ve finansal raporlamanın hileli olduğunun tespit edilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak, anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM olan bağımsız denetçilerin %85’i bu ifadeye olumlu yanıt verirken, SMMM kökenlilerin ise, %92’sinin bu yargıyı desteklediği görülmektedir. Vergi matrahını aşındırmak amacıyla, kazançların olması gerekenden daha az beyan edildiğinin, denetçiler tarafından tespit edilmesi, hem mevcut dönemin beyanının düzeltilmesini sağlayabilir, hem de gelecek dönemlerde aynı hileye başvurulmasını önleyici bir etkiye sahip olabilmektedir. Ankete katılan denetçilerin çoğunluğu bu görüşü benimsemektedir.

Tablo 3.90. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 10. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
10. BDS 240 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından görünürde açık bir ticari gerekçesi olmaksızın, vergi cenneti olarak bilinen yerlerde, işletmeye ait önemli banka hesaplarının varlığının tespiti ve bu yüzden finansal raporlamanın hileli olduğunun değerlendirilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	19	95,0	45	90,0	64	91,4	*	0,803
	Katılmıyorum	1	5,0	2	4,0	3	4,3		
	Kararsızım	0	0,0	3	6,0	3	4,3		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“BDS 240 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından görünürde açık bir ticari gerekçesi olmaksızın, vergi cenneti olarak bilinen yerlerde, işletmeye ait önemli banka hesaplarının varlığının tespiti ve bu yüzden finansal raporlamanın hileli olduğunun değerlendirilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak, anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM olan bağımsız denetçilerin %95’i bu ifadeye olumlu yanıt verirken, SMMM kökenlilerin %90’ının bu yargıyı desteklediği görülmektedir. Denetlenen işletmenin, vergi cennetlerinde makul bir gerekçesi olmaksızın banka hesaplarının bulunması durumu, hem finansal tabloları hileli duruma getirmekte hem de kayıt dışı bir gelir kaynağı olarak vergilendirme alanının dışında kalmaktadır. Dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermektedir. Denetçinin, bu alana yoğunlaşması sonucu, böyle bir durumu tespit etmesi vergi kayıp ve kaçığını önleyebilecektir.

Tablo 3.91. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 11. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
11. BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin “mevzuata uygunluk sağlama sorumluluğu” ile ilişkili olarak finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde, doğrudan etkili olan, vergi mevzuatına uygun davranılıp davranılmadığını tespit etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	18	90,0	45	90,0	63	90,0	*	1
	Katılmıyorum	0	0,0	1	2,0	1	1,4		
	Kararsızım	2	10,0	4	8,0	6	8,6		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin “mevzuata uygunluk sağlama sorumluluğu” ile ilişkili olarak finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde, doğrudan etkili olan, vergi mevzuatına uygun davranılıp davranılmadığını tespit etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM ve SMMM kökenli olan bağımsız denetçilerin %90’ının bu ifadeye olumlu yanıt vererek bu yargıyı desteklediği görülmektedir.

Tablo 3.92. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 12. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
12. BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin, finansal tabloların sunumunda gelir üzerinden alınan vergilerin tahakkukunun doğru olup olmadığını değerlendirme vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	18	90,0	44	88,0	62	88,6	*	1
	Katılmıyorum	1	5,0	4	8,0	5	7,1		
	Kararsızım	1	5,0	2	4,0	3	4,3		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin, finansal tabloların sunumunda gelir üzerinden alınan vergilerin tahakkukunun doğru olup olmadığını değerlendirme vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak, anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM kökenli denetçilerin %90 ve SMMM kökenli denetçilerin %88’i bu düşünceye katıldıklarını ifade etmişlerdir. Denetçilerin, denetlenen işletmenin gelir veya kurumlar vergisi tahakkukunun tamlığını ve doğruluğunu araştırması ve tahakkukun noksan gerçekleştirildiğini tespit etmesi durumunda vergi kayıp ve kaçağının önlenmesine katkı sağlanmış olacaktır.

Tablo 3.93. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 13. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
13. BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin vergi cenneti olarak bilinen yerlerde, kayıtlı olan şirketlerde, olağandışı işlemler yaptığını tespit etmesi ve değerlendirme, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlamaz.	Katılıyorum	2	10,0	3	6,0	5	7,1	*	0,651
	Katılmıyorum	17	85,0	42	84,0	59	84,3		
	Kararsızım	1	5,0	5	10,0	6	8,6		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin vergi cenneti olarak bilinen yerlerde, kayıtlı olan şirketlerde, olağandışı işlemler yaptığını tespit etmesi ve değerlendirme, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlamaz” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM kökenli denetçilerin %85’i ve SMMM kökenli denetçilerin %84’ü bu düşünceye

katılmadıklarını ifade etmişlerdir. Oluşturulan bu yargı, 10. yargı ile benzerlik göstermektedir. Ankete katılan cevaplayıcıların dikkati ölçebilmek için yöneltilen bu yargı neticesinde cevaplayıcılar 10. yargı ile aynı yönde görüş beyan etmişlerdir.

Tablo 3.94. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 14. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
14. BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından, işletmenin finansal tablolarına ait “önemli yanlışlık” riskinin değerlendirilmesinde, vergi beyannamelerinden elde edilen ve işletmenin finansal tablolarına aktarılan bilgilerin kontrol edilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	15	75,0	46	92,0	61	87,1	*	0,188
	Katılmıyorum	3	15,0	2	4,0	5	7,1		
	Kararsızım	2	10,0	2	4,0	4	5,7		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından, işletmenin finansal tablolarına ait “önemli yanlışlık” riskinin değerlendirilmesinde, vergi beyannamelerinden elde edilen ve işletmenin finansal tablolarına aktarılan bilgilerin kontrol edilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM kökenli denetçilerin %75’i ve SMMM kökenli denetçilerin %92’si bu düşünceye olumlu yanıt vermişlerdir. Denetlenen işletmenin vergi beyannamelerinden elde edilen bilgilerin, finansal tablolara aktarılmasında hata ve hile yapıldığının tespiti “önemli yanlışlık” riskinin varlığına işaret edecektir. Dolayısıyla denetçi, raporunda ya olumsuz görüş beyan edecek ya da hatanın düzeltilmesini, işletme yönetiminden talep ederek şartlı görüş sunacaktır. Denetçi tarafından yapılan vergilendirmeyi etkileyen bu denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığını önleyebilecektir.

Tablo 3.95. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 15. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
15. BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçinin vergilendirmeye ilişkin “önemli yanlışlık” riskini değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	10	50,0	4	8,0	14	20,0	*	0,0001
	Katılmıyorum	9	45,0	42	84,0	51	72,9		
	Kararsızım	1	5,0	4	8,0	5	7,1		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçinin vergilendirmeye ilişkin “önemli yanlışlık” riskini değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($p < 0,05$). YMM kökenli denetçilerin %45’i bu yargıya katılmazken, SMMM kökenli denetçilerin %84’ü bu düşünceye olumsuz yanıt vermişlerdir. YMM kökenli denetçilerin yarısından fazlası, vergilendirmeye ilişkin “önemli yanlışlık” riskinin olması durumunun vergi kayıp ve kaçağını önleyici etkisi olduğunu düşünmez iken, SMMM kökenli olan denetçilerin %84’ü gibi büyük çoğunluğu böyle düşünmemektedir.

Tablo 3.96. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 16. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
16. BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin faaliyetlerini etkileyen cari gümrük vergisi politikalarına ilişkin “önemli yanlışlık” riskini değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	17	85,0	45	90,0	62	88,6	*	0,821
	Katılmıyorum	2	10,0	2	4,0	4	5,7		
	Kararsızım	1	5,0	3	6,0	4	5,7		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin faaliyetlerini etkileyen cari gümrük vergisi politikalarına ilişkin “önemli yanlışlık” riskini değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p > 0,05$). YMM kökenli denetçilerin %85’i bu yargıya katılırken, SMMM kökenli denetçilerin %90’ı bu düşünceyi doğru bulmaktadır. Denetlenen işletmeye ait cari gümrük vergisi politikalarının, “önemli yanlışlık” riskinin

ölçülmesi ve böylesi bir riskin var olması durumunda, riskin ortadan kaldırılması için gerekli düzeltmelerin istenmesi vergi kayıp ve kaçığını önleyebilecektir.

Tablo 3.97. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 17. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
17. BDS 550 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin gelirine ilişkin vergi beyannamelerini tetkik etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	18	90,0	43	86,0	61	87,1	*	0,532
	Katılmıyorum	0	0,0	4	8,0	4	5,7		
	Kararsızım	2	10,0	3	6,0	5	7,1		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“BDS 550 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin gelirine ilişkin vergi beyannamelerini tetkik etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM kökenli denetçilerin %90’ı bu yargıya katılırken, SMMM kökenli denetçilerin %86’sı bu ifadeye katılmaktadır. Denetçilerin, işletmenin gelirine tam olarak ulaşabilmek amacıyla vergi beyannamelerini kontrol etmesi, hem işletmenin dönem gelirinin tam anlamıyla ortaya çıkmasına hem de ödenen verginin tamlığının kontrolüne imkân sağlayabilecektir. Dolayısıyla, vergi kayıp ve kaçığını önleyici bir etki ortaya çıkabilecektir.

Tablo 3.98. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 18. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
18. BDS 620 kapsamında; bağımsız denetçinin, ertelenmiş gelir vergisi ile ilgili muhasebe yöntemlerinin uygulanıp uygulanmadığını tespit etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	19	95,0	46	92,0	65	92,9	*	0,585
	Katılmıyorum	1	5,0	1	2,0	2	2,9		
	Kararsızım	0	0,0	3	6,0	3	4,3		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“BDS 620 kapsamında; bağımsız denetçinin, ertelenmiş gelir vergisi ile ilgili muhasebe yöntemlerinin uygulanıp uygulanmadığını tespit etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında

istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM kökenli denetçilerin %95'i bu yargıya katılırken, SMMM kökenli denetçilerin %92'si aynı görüşü beyan etmişlerdir. Denetlenen işletmenin, muhasebesine ilişkin, dönem kayıtları tutulurken, TMS 12 kapsamında, ertelenmiş vergilerin dikkate alınıp alınmadığının tespitinin yapılması, hem geçmiş dönemlere, hem de cari döneme ait vergi kontrolünün sağlanmasına olanak tanıyarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine yardımcı olabilecektir.

Tablo 3.99. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 19. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
19. BDS 705 kapsamında; bağımsız denetçi, raporundaki görüşünün dayanağı bölümünde, stokların fazla gösterilmesi nedeniyle, gelir vergisi üzerindeki etki tutarının tespit edilmesi ve belirtilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	18	90,0	46	92,0	64	91,4	*	1
	Katılmıyorum	1	5,0	3	6,0	4	5,7		
	Kararsızım	1	5,0	1	2,0	2	2,9		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“BDS 705 kapsamında; bağımsız denetçi, raporundaki görüşünün dayanağı bölümünde, stokların fazla gösterilmesi nedeniyle, gelir vergisi üzerindeki etki tutarının tespit edilmesi ve belirtilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar“ yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM kökenli denetçilerin %90'ı bu yargıya katılırken, SMMM kökenli denetçilerin %92'si aynı iddiada bulunmuşlardır. Denetçi, denetlenen işletmenin stoklarını vergiyi aşındırmak amacıyla fazla göstermiş olduğunu hazırlayacağı denetim raporunda belirtmesi durumunda işletmenin ilişkili taraflarından olan vergi idaresinin ihtiyacını karşılar bir bilgi olduğundan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi söz konusu olabilecektir.

Tablo 3.100. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 20. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
20. Bağımsız denetçilerin, işletmelerde, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.	Katılıyorum	19	95,0	40	80,0	59	84,3	*	0,33
	Katılmıyorum	0	0,0	3	6,0	3	4,3		
	Kararsızım	1	5,0	7	14,0	8	11,4		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“Bağımsız denetçilerin, işletmelerde, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır“ yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM kökenli denetçilerin %95i bu yargıya katılırken, SMMM kökenli denetçilerin %80’i aynı iddiada bulunmuşlardır. Her iki grup da, bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetimin denetlenen işletmenin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesinin engellenmesi ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi üzerinde etkisinin olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 3.101. Bağımsız Denetçilerde Kurum Kökeni Açısından 21. Yargının Analizi

		Grup						Ki-Kare Testi	
		YMM		SMMM		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
21. Bağımsız denetçilerin, muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde, gerçekleştirdikleri, denetim faaliyetleri, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.	Katılıyorum	3	15,0	2	4,0	5	7,1	*	0,062
	Katılmıyorum	17	85,0	40	80,0	57	81,4		
	Kararsızım	0	0,0	8	16,0	8	11,4		
	Toplam	20	100,0	50	100,0	70	100,0		

“Bağımsız denetçilerin, muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde, gerçekleştirdikleri, denetim faaliyetleri, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). YMM kökenli denetçilerin %85i bu yargıya katılmazken, SMMM kökenli denetçilerin %80’i aynı yönde fikir beyanında bulunmuşlardır. Denetçilerin, denetim faaliyetlerini sürdürürlerken muhasebe ve özellikle denetim

standartlarını göz önünde bulundurmalarının, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlayacağını ifade etmişlerdir.

3.11.2. Mesleki Deneyim Açısından Analiz

3568 sayılı kanuna tabi olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarından (SMMM ve YMM), KGK'dan bağımsız denetçilik belgesini alarak, bağımsız denetim faaliyetini icra edenlerin mesleki deneyim sürelerine göre vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki etkinliklerinin analiz sonuçlarına aşağıda yer verilmektedir.

Tablo 3.102. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 1. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
1. Bağımsız denetçiler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	24	85,7	17	100,0	25	100,0	66	94,3	*	0,186
	Katılmıyorum	2	7,1	0	0,0	0	0,0	2	2,9		
	Kararsızım	2	7,1	0	0,0	0	0,0	2	2,9		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin “işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısına katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 3 yıl ve daha fazla, bağımsız denetim deneyimine sahip olan bağımsız denetçilerin %100’ü bu yargıya katılırken, 1-2 yıllık bağımsız denetim deneyimine sahip olan meslek mensuplarının %85’i bu fikre katıldıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 3.103. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 2. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
2. Bağımsız denetçilerin, muhasebe ilkeleri çerçevesinde, gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.	Katılıyorum	1	3,6	0	0,0	3	12,0	4	5,7	*	0,277
	Katılmıyorum	24	85,7	17	100,0	20	80,0	61	87,1		
	Kararsızım	3	10,7	0	0,0	2	8,0	5	7,1		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin “muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz” ifadesine katılım oranları

açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %85,7'si bu düşünceye katılmazken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %100 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %80 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.104. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 3. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
3. Bağımsız denetçiler, yaptıkları mali denetimler neticesinde, işletmelerin daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlamasını ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	26	92,9	17	100,0	24	96,0	67	95,7	*	0,283
	Katılmıyorum	2	7,1	0	0,0	0	0,0	2	2,9		
	Kararsızım	0	0,0	0	0,0	1	4,0	1	1,4		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçiler “yaptıkları mali denetimler neticesinde, işletmelerin daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlamasını ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” önermesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %92,9'u bu düşünceyi onaylarken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %100 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %96 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.105. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 4. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
4. Bağımsız denetçilerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi, finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	25	89,3	17	100,0	22	88,0	64	91,4	*	0,203
	Katılmıyorum	3	10,7	0	0,0	1	4,0	4	5,7		
	Kararsızım	0	0,0	0	0,0	2	8,0	2	2,9		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin, “işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi, finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” ifadesine katılım oranları açısından bir farklılık gözlemlenmemiştir ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %89,3'ü bu yargıyı onaylarken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %100 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %88 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.106. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 5. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
5. Bağımsız denetçilerin, vergi mevzuatı çerçevesinde, gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.	Katılıyorum	1	3,4	1	5,9	3	12,5	5	7,1	*	0,152
	Katılmıyorum	23	79,3	16	94,1	20	83,3	59	84,3		
	Kararsızım	5	17,2	0	0,0	1	4,2	6	8,6		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin “vergi mevzuatı çerçevesinde, gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %79,3’ü bu yargıyı desteklemez iken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %94,1 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %83,3 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.107. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 6. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
6. Bağımsız denetçilerin, işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.	Katılıyorum	26	92,9	17	100,0	25	100,0	68	97,1	*	0,341
	Katılmıyorum	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0		
	Kararsızım	2	7,1	0	0,0	0	0,0	2	2,9		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin “işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %92,9’u bu yargıya katılırken, bu oran 3 yıl ve daha fazla deneyim sahibi olanlarda %100 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.108. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 7. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
7. Bağımsız denetçilerin, işletmelerin dönem sonu işlemlerini (amortisman, değerleme, karşılık ayırma vb.) mali mevzuata uygun olarak yapıp yapılmadığını denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	24	85,7	17	100,0	24	96,0	65	92,9	*	0,231
	Katılmıyorum	1	3,6	0	0,0	1	4,0	2	2,9		
	Kararsızım	3	10,7	0	0,0	0	0,0	3	4,3		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin “işletmelerin dönem sonu işlemlerini (amortisman, değerleme, karşılık ayırma vb.) mali mevzuata uygun olarak yapıp yapılmadığını denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %85,7’si bu düşüncüyü onaylarken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %100 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %96 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.109. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 8. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
8. Bağımsız denetçilerin, yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin, kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.	Katılıyorum	1	3,6	0	0,0	1	4,0	2	2,9	*	0,341
	Katılmıyorum	23	82,1	17	100,0	23	92,0	63	90,0		
	Kararsızım	4	14,3	0	0,0	1	4,0	5	7,1		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

Bağımsız denetçilerin “yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin, kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %82,1’i bu düşüncüyü onaylamazken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %100 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %92 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.110. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 9. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
9. BDS 240 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından, işletme yönetiminin vergiyi asgari düzeye indirmek amacıyla, kazançların önemli ölçüde azaltılmaya çalışıldığının ve finansal raporlamanın hileli olduğunun tespit edilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	26	92,9	15	88,2	22	88,0	63	90,0	*	0,511
	Katılmıyorum	2	7,1	1	5,9	3	12,0	6	8,6		
	Kararsızım	0	0,0	1	5,9	0	0,0	1	1,4		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“BDS 240 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından, işletme yönetiminin vergiyi asgari düzeye indirmek amacıyla, kazançların önemli ölçüde azaltılmaya çalışıldığının ve finansal raporlamanın hileli olduğunun tespit edilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %92,9’u bu düşüncüyü onaylarken, bu oran 3 yıllık deneyimi bulunanlarda %88,2 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %88 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.111. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 10. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
10. BDS 240 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından görünürde açık bir ticari gerekçesi olmaksızın, vergi cenneti olarak bilinen yerlerde, işletmeye ait önemli banka hesaplarının varlığının tespiti ve bu yüzden finansal raporlamanın hileli olduğunun değerlendirilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	24	85,7	16	94,1	24	96,0	64	91,4	*	0,325
	Katılmıyorum	1	3,6	1	5,9	1	4,0	3	4,3		
	Kararsızım	3	10,7	0	0,0	0	0,0	3	4,3		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“BDS 240 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından görünürde, açık bir ticari gerekçesi olmaksızın, vergi cenneti olarak, bilinen yerlerde, işletmeye ait önemli banka hesaplarının varlığının tespiti ve bu yüzden finansal raporlamanın hileli olduğunun değerlendirilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM

grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %85,7’si bu düşünceyi onaylarken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %94,1 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %96 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.112. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 11. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
11. BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin “mevzuata uygunluk sağlama sorumluluğu” ile ilişkili olarak finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde, doğrudan etkili olan, vergi mevzuatına uygun davranılıp davranılmadığını tespit etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	24	85,7	16	94,1	23	92,0	63	90,0	*	0,951
	Katılmıyorum	1	3,6	0	0,0	0	0,0	1	1,4		
	Kararsızım	3	10,7	1	5,9	2	8,0	6	8,6		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin “mevzuata uygunluk sağlama sorumluluğu” ile ilişkili olarak finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde, doğrudan etkili olan, vergi mevzuatına uygun davranılıp davranılmadığını tespit etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %85,7’si bu düşünceyi onaylarken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %94,1 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %92 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.113. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 12. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
12. BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin, finansal tabloların sunumunda gelir üzerinden alınan vergilerin tahakkukunun doğru olup olmadığını değerlendirmesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	24	85,7	16	94,1	22	88,0	62	88,6	*	0,686
	Katılmıyorum	3	10,7	1	5,9	1	4,0	5	7,1		
	Kararsızım	1	3,6	0	0,0	2	8,0	3	4,3		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin, finansal tabloların sunumunda gelir üzerinden alınan vergilerin tahakkukunun doğru olup olmadığını değerlendirmesi vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %85,7’si bu düşünceyi onaylarken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %94,1 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %88 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.114. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 13. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
13. BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin vergi cenneti olarak bilinen yerlerde, kayıtlı olan şirketlerde, olağandışı işlemler yaptığını tespit etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlamaz.	Katılıyorum	1	3,6	2	11,8	2	8,0	5	7,1	*	0,749
	Katılmıyorum	24	85,7	13	76,5	22	88,0	59	84,3		
	Kararsızım	3	10,7	2	11,8	1	4,0	6	8,6		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin vergi cenneti olarak bilinen yerlerde, kayıtlı olan şirketlerde, olağandışı işlemler yaptığını tespit etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlamaz” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %85,7’si bu düşünceyi kabul etmez iken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %76,5 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %88 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.115. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 14. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
14. BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından, işletmenin finansal tablolarına ait “önemli yanlışlık” riskinin değerlendirilmesinde, vergi beyannamelerinden elde edilen ve işletmenin finansal tablolarına aktarılan bilgilerin kontrol edilmesi, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	24	85,7	16	94,1	21	84,0	61	87,1	*	0,533
	Katılmıyorum	2	7,1	1	5,9	2	8,0	5	7,1		
	Kararsızım	2	7,1	0	0,0	2	8,0	4	5,7		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından, işletmenin finansal tablolarına ait “önemli yanlışlık” riskinin değerlendirilmesinde, vergi beyannamelerinden elde edilen ve işletmenin finansal tablolarına aktarılan bilgilerin kontrol edilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %85,7’si bu düşüncüyü onaylarken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %94,1 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %84 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.116. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 15. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
15. BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçinin vergilendirmeye ilişkin “önemli yanlışlık” riskini değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.	Katılıyorum	4	14,3	3	17,6	7	28,0	14	20,0	*	0,291
	Katılmıyorum	20	71,4	14	82,4	17	68,0	51	72,9		
	Kararsızım	4	14,3	0	0,0	1	4,0	5	7,1		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçinin vergilendirmeye ilişkin “önemli yanlışlık” riskini değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($p<0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %71,4’ü bu yargıyı onaylamazken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %82,4 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %68 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.117. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 16. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
16. BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin faaliyetlerini etkileyen cari gümrük vergisi politikalarına ilişkin “önemli yanlışlık” riskini değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	23	82,1	17	100,0	22	88,0	62	88,6	*	0,421
	Katılmıyorum	3	10,7	0	0,0	1	4,0	4	5,7		
	Kararsızım	2	7,1	0	0,0	2	8,0	4	5,7		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin faaliyetlerini etkileyen, cari gümrük vergisi politikalarına ilişkin “önemli yanlışlık” riskini değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel

olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %82,1'i bu düşünceyi onaylarken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %100 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %88 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.118. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 17. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
17. BDS 550 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin gelirine ilişkin vergi beyannamelerini tetkik etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	22	78,6	16	94,1	23	92,0	61	87,1	*	0,321
	Katılmıyorum	3	10,7	1	5,9	0	0,0	4	5,7		
	Kararsızım	3	10,7	0	0,0	2	8,0	5	7,1		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“BDS 550 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin gelirine ilişkin vergi beyannamelerini tetkik etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %78,6'sı bu düşünceyi onaylarken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %94,1 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %92 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.119. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 18. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
18. BDS 620 kapsamında; bağımsız denetçinin, ertelenmiş gelir vergisi ile ilgili muhasebe yöntemlerinin uygulanıp uygulanmadığını tespit etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	25	89,3	17	100,0	23	92,0	65	92,9	*	0,054
	Katılmıyorum	0	0,0	0	0,0	2	8,0	2	2,9		
	Kararsızım	3	10,7	0	0,0	0	0,0	3	4,3		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“BDS 620 kapsamında; bağımsız denetçinin, ertelenmiş gelir vergisi ile ilgili muhasebe yöntemlerinin uygulanıp uygulanmadığını tespit etmesi ve değerlendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %89,3'ü bu düşünceyi onaylarken, bu oran 3 yıllık deneyim

sahibi olanlarda %100 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %92 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.120. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 19. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
19. BDS 705 kapsamında; bağımsız denetçi, raporundaki görüşünün dayanağı bölümünde, stokların fazla gösterilmesi nedeniyle, gelir vergisi üzerindeki etki tutarının tespit edilmesi ve belirtilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.	Katılıyorum	26	92,9	16	94,1	22	88,0	64	91,4	*	0,951
	Katılmıyorum	1	3,6	1	5,9	2	8,0	4	5,7		
	Kararsızım	1	3,6	0	0,0	1	4,0	2	2,9		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“BDS 705 kapsamında; bağımsız denetçi, raporundaki görüşünün dayanağı bölümünde, stokların fazla gösterilmesi nedeniyle, gelir vergisi üzerindeki etki tutarının tespit edilmesi ve belirtilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar“ yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %92,9’u bu düşünceyi onaylarken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %94,1 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %88 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.121. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 20. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
20. Bağımsız denetçilerin, işletmelerde, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.	Katılıyorum	21	75,0	16	94,1	22	88,0	59	84,3	*	0,533
	Katılmıyorum	2	7,1	0	0,0	1	4,0	3	4,3		
	Kararsızım	5	17,9	1	5,9	2	8,0	8	11,4		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“Bağımsız denetçilerin, işletmelerde, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır“ yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %75,0’i bu düşünceyi onaylarken, bu oran 3

yıllık deneyim sahibi olanlarda %94,1 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %88 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.122. Bağımsız Denetçilerde Mesleki Deneyim Açısından 21. Yargının Analizi

		Bağımsız Denetçi Olarak Faaliyet Süresi								Ki-Kare Testi	
		1-2 Yıl		3 Yıl		4+ Yıl		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%				
21. Bağımsız denetçilerin, muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde, gerçekleştirdikleri, denetim faaliyetleri, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlamaz.	Katılıyorum	1	3,6	1	5,9	3	12,0	5	7,1	*	0,495
	Katılmıyorum	22	78,6	14	82,4	21	84,0	57	81,4		
	Kararsızım	5	17,9	2	11,8	1	4,0	8	11,4		
	Toplam	28	100,0	17	100,0	25	100,0	70	100,0		

“Bağımsız denetçilerin, muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde, gerçekleştirdikleri, denetim faaliyetleri, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlamaz” yargısı ile SMMM ve YMM grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0,05$). 1-2 yıllık mesleki deneyim sahibi bağımsız denetçilerin %78,6’sı bu iddiaya katılmazken, bu oran 3 yıllık deneyim sahibi olanlarda %82,4 ve 4 yıl ve üzeri deneyim sahibi olanlarda ise, %84 olarak gerçekleşmiştir.

3.11.3. Anket Sonuçlarının Bağımsız Denetçiler Açısından Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçiler tarafından muhasebe kayıtlarının doğruluğunun denetlemesiyle ilgili araştırma bulguları, söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum, beyan esasına dayalı vergilendirmenin temelini oluşturan muhasebe kayıtlarının bağımsız denetçiler tarafından doğruluk denetimine tabi tutulmasının vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğuna ilişkin önemli gösterge sunmaktadır. Bu sonuç doğrultusunda, muhasebe kayıtlarının mevzuatta öngörülen şekilde tutulmasında ve buna bağlı olarak vergi matrahının doğru belirlenmesinde bağımsız denetçilerin denetim fonksiyonunun önemli rol oynadığı söylenebilir. Bağımsız denetçilerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde yaptıkları denetimlerle ilgili olarak araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğunu işaret etmektedir. Bu araştırma bulgusu, bağımsız denetçiler tarafından işletmelerin uygulamış oldukları muhasebe yöntem ve politikalarının geçmiş yıllarla mukayese edilmesi ve değişikliklerin nedeninin araştırılması, bilanço sonrası meydana gelen ancak sonradan saptanan işlemlere ait kayıtların incelenmesi envanter listelerinin ve yılsonu düzenleyici kayıtlar ile kapanış kayıtlarının kontrolü gibi muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirilen denetim

faaliyetlerinin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğuna dair önemli bir karine olarak kabul edilebilir.

İç kontrol sürecinin, bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesiyle ilgili araştırma bulguları, söz konusu faaliyetin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu sonuç, işletmenin muhasebe birimi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini artırmak amacıyla bağımsız denetçilerin iç kontrol sürecini denetlenmesinin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olduğunu göstermektedir. Bir başka deyişle, araştırma bulguları, iç kontrol sisteminin bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesinin muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak hesaplarda hata ve yanlışlıkları azaltabildiğini ortaya koymaktadır.

Araştırma bulguları, işletmelerin yıllık vergi beyannamelerinin bağımsız denetçilerce denetlenmesinin işletmelerde vergi kayıp ve kaçaklarına neden olacak hataları önlediğini destekler niteliktedir. Bu durum işletmelerin hesap dönemine ilişkin bütün sonuçlarını aktardığı yıllık vergi beyanname ve bildirelerin bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesinin beyannameler içerisinde vergi kayıp ve kaçaklarına neden olabilecek hataları önlediğini ortaya koymaktadır.

Araştırma bulguları, bağımsız denetçilerin denetlenen işletmeye ait finansal tabloları denetlemesinin hileli hesapları ortaya çıkarttığı ve varsa hatalı sunumların tespit edilerek bağımsız denetçinin görüşü doğrultusunda düzeltilmesine imkân tanındığını göstermektedir. Yine aynı şekilde, işletmenin ticari bir faaliyet olmaksızın vergi cennetlerine para transferinde bulunması hem güvenilir bilgi sunumunu hem de verginin doğru ve tam beyan ve tahakkukunu engelleyici yönde hileli bir davranış şekli olmaktadır. Bu durumun, bağımsız denetçiler tarafından denetim faaliyeti esnasında tespit edilmesi durumunda denetim raporunda açıkça bu hadiseler yer verileceği düşüncesinde bağımsız denetçilerin ortak bir tavrı söz konusu olmaktadır. Vergi idaresi de işletmenin finansal bilgi kullanıcı olduğundan böyle bir durumun tespiti ve açıklanması halinde gerekli işlemleri başlatarak vergi kayıp ve kaçığının önüne geçebilmek mümkün olabilmektedir.

Bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğu, denetlenen işletmenin muhasebe sürecinde; muhasebe kayıtları yapılırken özellikle TMS 12 gelir vergileri standardına uygun davranılıp davranılmadığının tespit edilmesinin, vergi tahakkukunu etkileyen bir unsur olduğundan vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici bir etkisi olduğunu savunmaktadırlar. Gelir vergileri

standardının belirttiği şekilde döneme ait verginin ve varsa ertelenmiş vergi alacakları ve borçlarının doğru ve tam olarak hesaplanarak muhasebe kayıtlarına alınması ve finansal tabloların da bu uygunlukta hazırlanması, hem vergi idaresinin işini kolaylaştırmakta, hem de vergi kayıp ve kaçığının önüne geçen bir fonksiyon olmaktadır.

Denetçinin denetim faaliyetleri sırasında, hesap kalemleri itibariyle veya bir bütün olarak finansal tablo denetimini gerçekleştirirlerken muhasebe standartlarına ve özellikle de bağımsız denetim standartlarına uygun hareket etmeleri denetimin sağlıklı ve etkin bir biçimde sürdürülmesi ve tamamlanmasına olanak sağlamaktadır. Dolayısıyla, gelir üzerinden alınan vergilerin tam ve doğru tahakkukunun tespiti yapıldığından bu fonksiyon, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine katkı sağlamaktadır.

Denetlenen işletmenin vergi matrahını azaltmak amacıyla kazançlarını düşük göstermesi, stoklarını olduğundan fazla göstermesi fazla amortisman ve karşılık ayırması dönem sonunda varlık değerlemesinin olması gerekenden az, borç değerlemesinin ise fazla yapılmış olması durumları vergi matrahını etkileyeceğinden denetçinin bu kalemleri denetim tekniklerini kullanarak denetlemesi ve hatalı veya hileli bir durumla karşılaşması “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilir ve bu durum denetçi raporunda açıklanır. Vergi idaresi buradan hareketle, denetlenen işletme ile ilgili gerekli tahkikat ve takibatını yaparak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlayabilir.

Denetçinin, denetlenen işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin elde edilmesinde ve hazırlanmasında başta vergi mevzuatı olmak üzere ilgili mevzuata uygun hareket edilip edilmediğini, araştırması ve tespit etmesi, bağımsız denetim faaliyetinin önemli unsurlarından bir tanesidir. Mevzuata uygun davranılmadığının tespit edilmesi durumunda, bu durumu raporuna yansıtması, usulsüzlüklerin, hata ve hilelerin ortaya çıkmasına imkân tanıyarak vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici bir etki oluşturabilmektedir. Araştırmaya katılan denetçilerin büyük çoğunluğu, verdikleri cevaplarla bu durumu teyit etmişlerdir.

Araştırmaya ilişkin bir başka bulgu, denetçilerin gerçekleştirdikleri bağımsız denetim faaliyetleri neticesinde denetlenen işletmenin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını önleyici ve caydırıcı fonksiyonlarının olduğunu göstermektedir. Denetim faaliyeti sonucunda böyle bir durumun, denetçi tarafından tespit edilmesi ve hileli durum olarak finansal tablolarla ilgili olumsuz görüş beyan etmesi denetlenen işletmenin bir

sonraki dönemlerinde bu konuda daha ayrıntılı ve hassas davranmasını sağlayarak vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine katkı sunabilmektedir. Netice itibariyle, bağımsız denetim faaliyetlerinin gerek vergilendirmeye ilişkin alanı gerekse de diğer alanı ile ilgili olarak etkin bir şekilde yürütülmesi vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yardımcı olabilmektedir.



4. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Devletin yapmış olduğu kamu hizmetlerinin finansmanının temelini kuşkusuz vergiler oluşturmaktadır. Vergilerin mali amacının yanında, sosyal ve ekonomik amaçları da bulunmaktadır. Bu amaçlarının gerçekleştirilmesinin temeli olan vergi politikaları ise, o ülkenin vergi uygulamaları oluşturmaktadır. Vergi politikaları, ülkedeki ekonomik, sosyal ve siyasi yapıya göre şekillenen bir politika olması sebebiyle bu politikaların başarısı, vergi uygulamalarının etkinlikle gerçekleşmesine bağlıdır. Türkiye’de uygulanan vergi politikalarının, dönemler itibariyle farklılık gösterdiği ve her dönemde farklı vergi tedbirleri uygulamaya konulduğu göze çarpmaktadır. Bununla birlikte, uygulanan tedbirler ve kayıt dışılığın önlenmesine yönelik düzenlemelere rağmen yıllar itibariyle vergi kayıp ve kaçaklarının azalmadığı aksine artış eğiliminde olduğu görülmektedir.

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri arasında; vergi yükünün ağırlığı, vergi ahlâkı ve bilincinin yerleşmemesi, vergilendirmede etkinliğin ve belge düzeninin sağlanamaması ve etkin bir denetim mekanizmasının olmaması sayılabilir. Özellikle denetim yetersizliği, literatürde, vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasının en önemli etkenlerden biri olarak gösterilmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan ve dolayısıyla, kayıt dışı kalan bir ekonomik faaliyetin vergi idaresi tarafından izlendiğine ve denetimine tabi tutulacağına inanmayan bir mükellef, ekonomik faaliyetlerinin birçoğunu kolaylıkla kayıt dışına çıkarabilir. Bu sebeple vergi idaresinin, mükellefleri olması gereken nitelik ve etkinlikte denetleyebilmesi, mükelleflerin vergiye uyumunu artırması açısından önem arz eder.

Türkiye’de yapılan vergi denetiminin, oransal ve sayısal olarak yetersiz kalması ve gereken nitelik ve etkinlikte uygulanamaması literatürde yaygın olarak ileri sürülen bir görüştür. Birden fazla vergi mükellefiyeti olan mükelleflerin, bu vergiden dolayı verdikleri beyannamelerin de incelenen beyanname sayısına ayrı ayrı dâhil edildiği düşünülürse, vergi inceleme oranının, %2’nin altında kaldığı söylenebilir. Ayrıca herhangi bir mükellefiyet kaydı bulunmayanlar ile hiçbir beyanname vermeyen mükellefler de dikkate alındığında, asıl vergi inceleme oranı %2’nin çok daha altındadır. Bu durumun esas nedenleri arasında, vergi incelemesine katılan denetim elemanları sayısının yetersiz olması ve mevcut denetim elemanlarının vergi incelemesi dışında daha birçok görevinin olması sebebiyle vergi incelemesine yeterince zaman ayıramamaları gösterilebilir. Özellikle son yıllarda, mükellef sayıları hızla artarken, denetim elemanlarının sayıları artmadığı gibi meslekten ayrılmalar

nedeniyle daha da azalmıştır. Bu durum, inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısının artmasına neden olmuş ve yapılan incelemelerin mükellefler arasında, adaleti sağlayıcı etkin ve sağlıklı bir biçimde sonuçlanmasının neredeyse imkânsızlığını ortaya koymaktadır.

Gerek inceleme oranının düşüklüğü, gerekse inceleme elemanlarının iş yükü ve kadro sayısının yetersizliği, Türkiye’de yapılan vergi denetimlerinin etkinliğini ve verimliliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durumun doğal sonucu ise, mükelleflerin vergi ödeme konusundaki, tutum ve davranışlarını değiştirmesine yol açılmasıdır. Çünkü incelenmeyeceğini, en azından 5 yıllık zamanaşımı süresinde en fazla 1 döneminin incelenebileceğini düşünen mükelleflerin, uyum konusunda gerekli ve yeterli hassasiyeti göstermeyeceği; bu sebeple mükelleflerin gerek kayıt dışında kalma, gerekse de kayıt altında olup, eksik beyan güdüsü gibi dirençlerinin zamanla arttığı görülmektedir.

Vergi gelirlerinin istenen seviyelerde olmaması ve kayıt dışı işlemlere bağlı olarak gelişen vergi kayıp ve kaçaklarının artmasının bu konularda yürütülen denetimlerin yetersiz olmasının önemli etkisi olduğunu gören kanun koyucu, bu yöndeki eksikliğini gidermek amacıyla 3568 sayılı kanunu ile başta SMMM ve sonrasında YMM’lik mesleğini ihdas ederek kanuni statüye kavuşturmuştur. Mükelleflerin incelenmesi amacıyla vergi inceleme işlemini, belirli sınırlamalar dâhilinde YMM’lere devreden kanun koyucunun YMM’lik kurumundan en önemli beklentisi kayıt dışı işlemlerin azaltılmasıdır. Neticede vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirilmesi ve etkin vergi toplama ve mali işlemler ile ilgili bilgi akışının, hızlı ve güvenilir olması konularında, vergi denetimine YMM’lerin yardımcı olması sağlanmıştır. 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK hükümlerine istinaden çıkartılan “bağımsız denetim yönetmeliği”, bağımsız denetim kurumunu ve bağımsız denetçiliği etkin bir hale getirmek amacıyla uygulamaya koymuştur.

Bu amaç çerçevesinde hayata geçirilen SMMM’lik mesleğine 3568 sayılı kanun ile muhasebe, danışmanlık ve denetim görevleri ve YMM’lik mesleğine 3568 sayılı kanun ile denetim, danışmanlık ve tasdik görevleri yüklenilmiştir. Bağımsız denetçiler ise, hukuki sınırları ve sorumlulukları çerçevesinde, bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler. Bu çalışmada, SMMM, YMM ve bağımsız denetçilerin söz konusu fonksiyonlarının, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğu, SMMM, YMM ve bağımsız denetçilere ayrı ayrı uygulanan anket çalışmaları ile değerlendirilmiştir.

3568 sayılı kanunla tanımlanan SMMM ve YMM unvanlı meslek mensuplarından ve bağımsız denetçi belgesini almış olan KGK'ya kayıtlı bağımsız denetçilerden vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi konusunda yeteri kadar istifade edilememesi gibi nedenler, vergi kayıp ve kaçakları düzeyini doğrudan ilgilendiren nedenler olarak dikkat çekmektedir. Finansal ve mali konularda, vergi mükellefi olan kişi ve kurumlarla ilişki ve temas halinde bulunan meslek mensupları ve bağımsız denetçilerden vergi denetim sistemi içerisinde yeteri kadar faydalanılamaması, vergilendirmede etkinliği azaltan bir sonuç olarak değerlendirilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde, ekonominin tüketime bağlı olarak işlemesi, yeni üretim olanaklarının ve istihdamın oluşturulamaması, vergi sistemlerinin ağırlıklı olarak KDV, ÖTV gibi tüketim vergilerinden oluşmasına yol açmaktadır. Dolaysız vergilere nazaran, vergi adaletini zedeleyen yapıda olan bu tür vergiler, toplumdaki vergi ödeme gayretini ve vergi psikolojisini olumsuz olarak etkilemekte ve adaletli vergi dağılımı düşüncesine duyulan güveni sarsmaktadır. Kayıt içine girdiğinde kazancından yüksek düzeyde vergi alındığını düşünen vergi mükellefleri, kayıt dışına çıkarak vergi ödememeyi tercih etmekte ve vergi dağılımının daha da çarpıklaşmasına sebebiyet vermektedir.

Vergi ceza sisteminde var olan vergi suçlarına karşılık gelen cezaların gerçekleştirdiği eylem ile vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan mükellefler üzerinde caydırıcı bir etki oluşturduğunu söylemek oldukça güçtür. Miktar ve oransal olarak, vergi cezaları arttırılıyor olsa da vergi ahlâkı ve vergi bilincinin küçük yaşlardan itibaren aşılınmaması ve vergiden kurtulmanın toplumsal bir gelenek olarak görülmesi vergi kayıp ve kaçaklarının oluşmasının en önemli etkenlerindedir. Bu yüzden, vergi eğitimlerinin görsellerle desteklenerek ve neden sonuç ilişkisi sağlam kurularak ortaöğrenim düzeyinde kişilere yeterli düzeyde aktarılması ve yerleştirilmesi, vergi kayıp ve kaçakların ortaya çıkma olasılığını azaltmış olacaktır.

Vergi mevzuatında yer verilen ve her dönem büyüklükleri değişken olan vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi indirimleri gibi belli kişi ve gruplara tanınan vergisel avantajların gerçekten sosyo-ekonomik saiklerle sağlanması ve sonucunda beklenen, sosyo-ekonomik faydanın ölçülebilir düzeyde net olarak ortaya konabiliyor olması, vergilendirmede etkinliğin sağlanabilmesi açısından önemlidir. Herhangi bir sosyo-ekonomik fayda beklenmeden kurulan vergisel avantajlar, ekonomi ve devlet bütçesi üzerinde bir külfet olmaktan öteye geçememektedir.

Vergilendirmede denetim mekanizmasının etkin çalışması, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi açısından önemli koşullardan bir diğeridir. Artan nüfusla bağlantılı olarak vergi mükellef sayısında her geçen dönem yaşanan artışlara rağmen devlet bütçesi imkânları çerçevesinde vergi denetim elemanlarının o denli arttırılamaması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bakanlığın, denetim elemanı yetersizliğinden kaynaklı olarak her yıl denetime tabi tutulan vergi mükellefi sayısının oldukça az olması, vergi mükelleflerinin vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmalarını teşvik edebilmektedir. Denetim ve denetim elemanı yetersizliğini, 3568 sayılı kanuna tabi meslek mensupları ile vergi denetimi çerçevesinde, daha fazla yetki paylaşımı yapılarak telafi etmek mümkün olabilir. Bağımsız denetimin, VUK kapsamında birinci sınıf ve ikinci sınıf ayırımı yapılmaksızın tüm vergi mükellefleri için zorunlu tutulması sonuç olarak daha doğru ve tam vergi beyanlarının yapılmasına olanak sağlayabilecektir. Bağımsız denetimi gerçekleştiren meslek mensuplarının yaptıkları incelemeler neticesinde mükellefin vergi matrahını etkilediğini düşündükleri hususları bir rapor halinde vergi idaresine sunması olanağının sağlanması durumunda, hem vergi mükelleflerinin denetlenmesinin olasılığa bırakılmasının önüne geçilmiş olunacak, hem de mükellefler tarafından doğru beyanların artmasıyla hazinenin vergi kayıp ve kaçığının doğmaması olasılığı artmış olabilecektir.

SMMM'lerin hizmet kalitelerinin ve doğru ve gerçek vergi matrahına ulaşılması noktasında etkinliklerinin arttırılabilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB tarafından oluşturulacak ortak komisyon ile bir SMMM'in defterini ve kayıtlarını tutabileceği tavan mükellef sayısının belirlenmesi, bu sayının üzerinde defter tutanlar için belli bir yaptırım mekanizmasının kurulması sağlanabilir. Aynı zamanda söz konusu tavan belirlenirken, işletme hesabı esasına tabi olan mükellef sayısı ile bilanço usulüne tabi olan mükellef sayısının dağılımının yapılması, vergi mükellefi olan işletmelere etkin bir muhasebe ve vergi danışmanlık hizmeti sunulması bakımından yerinde olacaktır.

SMMM'lerin müşterilerine yani vergi mükelleflerine sundukları muhasebe, danışmanlık ve denetim faaliyetleri neticesinde, tahakkuk eden aylık ücretlerini tam ve zamanında alma konusunda ciddi sıkıntıları söz konusudur. Ne yazık ki, vergi mükellefleri meslek mensuplarına ödemeleri gereken ücreti, kendi bütçelerinde bir gider kalemi olarak düşünmediklerinden ve lüzumsuz bir ödeme olarak gördüklerinden ödemelerini aksatarak SMMM'lerin tahsilât için ayrı bir emek ve zaman sarfiyatına maruz kalmalarına sebep olabilmektedirler. Bu durumlardan dolayı mesleğin kalitesi, meslek mensubunun verimi ve performansı düşülebilmekte ve motivasyonu zarar görebilmektedir. Bunların tamamının

önüne geçebilmek için, 3568 sayılı kanunda yapılacak bir değişiklikle “Mali Müşavirlerin Ücret Ödeme Otomasyonu” gibi bir otomasyon geliştirilerek mükellef ile SMMM arasındaki neredeyse, işçi-işveren pozisyonuna dönüşen bu ilişki kesilebilir. SMMM ile vergi mükellefi arasında yıllık olarak yapılan hizmet sözleşmesinde karşılaştırılan aylık hizmet bedeli tutarının vergi mükellefleri tarafından her ayın belli ve sabit bir gününde kredi kartları aracılığıyla söz konusu otomasyon sistemine yapılması sağlanabilir. Buna bağlı olarak, iki veya üç defa ödeme yapmayan mükelleflerin, SMMM ile yaptıkları hizmet sözleşmeleri re’sen geçersiz duruma gelebilir. Sözleşmesi geçersiz konumda olan vergi mükellefi, bulunduğu ildeki veya en yakındaki SMMM odasına başvurarak yeni bir meslek mensubunun tayinini isteyebilir. Tabi ki bu aşamada vergi mükellefinin, muhasebe ve vergisel işlemlerinde gecikmelerden doğan sorumluluk kendisine ait olacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde gerçekleştirilen anket uygulamasına katılan SMMM, YMM ve bağımsız denetçilere yöneltilen yargılardan, elde edilen bulgular 3568 sayılı kanunla tanımlanan meslek mensuplarının mevcut yetki, görev ve sorumlulukları ile vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici davranışlar sergilediklerini ya da en azından bu yönde eğilim sahibi olduklarını ortaya koymuştur. Vergiyi doğuran olayın, vergi mükellefi olan işletmelerin parasal işlemleri neticesinde ortaya çıktığı düşünüldüğünde, bu işlemlerin yöneticisi konumunda bulunan ve vergi mükelleflerini, düşünceleriyle etkileme tesirine sahip SMMM’ler ve SMMM’lerin yaptıkları muhasebe işlemlerini denetleme faaliyetini gerçekleştiren, YMM’lerin yapılacak hukuki düzenlemelerle, vergi denetim yetkileri arttırıldığında vergilendirme sistemine olumlu katkı sağlayabilecekleri düşüncesi ağırlık kazanmıştır. YMM’lerin tasdik fonksiyonunun, vergi denetimi açısından önemli olduğu fakat yetersiz kaldığı düşünülmektedir. Bağımsız denetimin, yukarıda da bahsedildiği gibi yaygınlaştırılması ve büyük küçük ayırımı yapılmadan, her işletmenin yıllık bağımsız denetimlerinin zorunlu kılınmasının, vergi denetimi açısından çok daha önemli katkılar sunacağı düşünülmektedir. Denetlenen işletmenin finansal tablolarında yer alan dönem vergisinin tahakkuku dâhil tüm hesap kalemlerinin doğruluğunu ve tamlığını araştırmakla yükümlü olan bağımsız denetçiler denetim raporlarında denetim görüşüne ulaşabilmek için, işletmenin vergilendirme ile ilgili olan beyanname, bildirge, hesap kayıtları gibi her türlü bilgi ve belgeye ulaşmak durumundadırlar. Bağımsız denetim standartlarına, özellikle de çalışmada ifade edilen ve vergilendirmeyi etkileyen standartlara uygun olarak gerçekleştirilen bağımsız denetim neticesinde verginin tahakkukunun tam ve doğru olup olmadığına ilişkin tespitler, vergi kayıp ve kaçagını önleyici etkiye sahip olabilmektedir.

YMM'lerde bulunan tasdik yetkisinin bağımsız denetçilere de aktarılması, bağımsız denetim kapsamında vergi denetimini detaylandıran düzenlemelerin hukuki altyapısı oluşturularak arttırılması vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde bağımsız denetçilerden daha fazla yararlanılması imkânını ortaya çıkartabilecektir.

Bağımsız denetim yetkisine sahip olan ve doğruluk ve uygunluk denetimlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilere YMM'lerdeki gibi tam tasdik yetkisi verilerek denetim faaliyetleri neticesinde hazırladıkları denetim raporlarında belirtilen eksiklikleri gözden geçirerek ve değerlendirerek bağımsız denetime tabi olan işletmenin ayrıca bir vergi denetimine girmesine gerek kalmayabilir. Denetlenen işletmenin tahakkuk eden vergisinde bağımsız denetim sonucunda bir hata veya hile durumu söz konusu olmuş ise, denetim raporunda bunun nedenleri ve miktarı belirtildiğinden buradan hareket ile ikmalen, re'sen vergi tarhiyatına başvurulabilir ve vergi cezası salınabilir. Böylelikle, hem vergi idaresinin yükü hafifletilmiş olur, hem de vergi kayıp ve kaçığı ile daha etkin bir mücadele ortamı sağlanarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi sağlanabilir.

6. KAYNAKLAR

- Acinöroğlu, S. (2013). Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 379, 188-197.
- AICPA. (2017). www.aicpa.org, (05.02.2018).
- Akdoğan, A. (1979). *Vergi İncelemesi*. Ankara: Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları.
- Akdoğan, A. (2004). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (1999). Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 36.
- Akgül, B. (2005). Türkiye'deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi. <http://yordam.manas.kg/ekitap/pdf/manasdergi/sbd/sbd13/sbd-13-11.pdf>, (27.09.2017).
- Akgün, Ç. (2004). *İç Hukukumuzda ve Uluslararası Hukuk Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları*. Ankara: Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Akkaya, M. (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Akman, Ş. T. (2008). Vergi Hukukunda "Peçeleme" Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi. *Ankara Barosu Dergisi*, 66 (3), 26-48.
- Akmaz, K., ve Akyol, Ö. (2007). Vergiye Karşı Gösterilen Tepkilerin Sonuçları. *Vergi Raporu Dergisi*, 98, 62-68.
- Aksoy, Ş. (1991). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C. C. (2006). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlâkı. http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf, (20.05.2017).
- Aktan, C. C. ve Gencel, U. (2003). Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5, 1.
- Allingham, M., & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.
- Alm, J., & Mckee, M. (1992). Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance wiht Experimental Data. *National Tax Journal*, 65, 107-114.

- Alptürk, E. (2004). Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Yeminli Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumluluklarının Değerlendirilmesi. *Yaklaşım Dergisi*, 140, 46-50.
- Alptürk, E. (2004). Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Açısından Uygunluk ve Doğruluk Denetimi Kıstaslarının Ortaya Çıkardığı Çelişkiler. *Yaklaşım Dergisi*, 136, 32-42.
- Alptürk, E. (2008). Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Alptürk, E. (2007). Bilanço Oyunları Ve Muhasebe Hileleri, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, 233.
- Altıntaş, T. (2007). *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Altuğ, F. (1995). *Mali Denetim*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayını.
- Altuğ, O. (1997). Kayıt dışı Ekonominin Boyutları, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15.
- Akbulut, A. R. (2003). Tax Compliance (Vergiye Gönüllü Uyum), *Vergi Dünyası*, 266.
- Anbar, A. (2008). Çokuluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırılması, *Vergi Dünyası Dergisi*, 324.
- Apak, T. (2004). Yeminli Mali Müşavirlik- Tasdik ve Tarafların Beklentisi. <http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/200424251.htm>, (25.04.2017).
- Arıkan, A. N. (2009). OECD Ülkelerinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler Arasındaki Denge (I), *Vergi Dünyası Dergisi*, 330.
- Arıkan, A. N. (2010). Amerika Birleşik Devletlerinde Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (I), *Vergi Dünyası Dergisi*, 341.
- Arıkan, Z. (2005). Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 199.
- Arslan, M. O. (2011). Vergi Cennetleri ve Küresel Yoksulluk. *Vergi Raporu Dergisi*, 142, 42-49.
- Arslaner, H. (2017). *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Arsoy, A. (2008). Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları. http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/10_2/2.pdf, (16.03.2017).
- Artar, Y. (2013). Vergi Kaçakçılığı İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş ve Öneriler. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 103, 1-6.

- Aslan, A. (1997). Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 185.
- Aydemir, Ş. (1995). Kayıt dışı Ekonomi Üzerine (I), *Vergi Dünyası Dergisi*, 161.
- Aydın, S. (2003). Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, 178.
- Aygündüz, H. (2006). *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aykın, H. (2000). Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Kamu Görevlisi Kavramı. *Yaklaşım Dergisi*, 94.
- Aykın, H. (2017). Defter ve Belgelerim “Zayi Oldu, “Çalındı”, “Kayboldu” Ne Yapmalıyım?. <https://vergidosyasi.com/2017/02/03/calinan-kaybolan-zayi-olan-defter-ve-belgeler-icin-yapilmasi-gerekenler-zayi-belgesi-dilekce-ornegi/>, (16.04.2017).
- Bağımsız Denetim Standartları. (2014). www.kgk.gov.tr, (11.01.2019).
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2012). [www.kgk.gov.tr/ Portalv2 Uploads/files/.../v2/.../BDY_Guncel.docx](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2/Uploads/files/.../v2/.../BDY_Guncel.docx), (12.07.2018).
- Başaran, S. G. (2014). Danıştay İnisyatifleri Işığında Türk Vergi Hukukunda Peçeleme Kavramı. *Hukuk Gündemi Dergisi*, 2, 108-110.
- Başer, M. (1999). Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye. *Mali Çözüm Dergisi*. 47.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünya’da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. [http://portall.sgb.gov.tr/calismalar /yayinlar/md/ md148 /turkiyedevedunyada.pdf](http://portall.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunyada.pdf), (06.06.2017).
- Batırel, Ö. F. (1996). Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum. *Vergi Dünyası Dergisi*, 175.
- Bayır, A. (2004). 3568 Sayılı Meslek Yasası, Mali Müşavirlik ve Yönetim Danışmanlığı. *Yaklaşım Dergisi*, 12.
- Bayraklı, H. H., vd. (2004). *Vergi Kaçırmaya Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları.
- Bekçioğlu, S., ve Arslaner, H. (2010). Vergilendirme İşlemlerinde Yeminli Mali Müşavir (YMM)’lerin Sorumluluğunun Sınırı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 29-52.
- Bezirci, M., ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 573-574.
- Bilici, N. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

- Bilici, N. (2004). Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları, *E-Yaklaşım Dergisi*, 11, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004064553.htm, (04.06.2017).
- Binbirkaya, İ. (2006). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Kayıt Dışı Ekonomi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Binbirkaya, İ. (2006). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Kayıt Dışı Ekonomi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bingül, F. (2010). *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşleminde Kaynaklanan Sorumlulukların Değerlendirilmesi ve Gelir İdaresi, Yasa Koyucu ve Mükellef Arasında Yaşanan Sorunların Ortaya Konmasına İlişkin Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Bir, A. (1999). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Blumenthal, M., & Slemrod, J. (1992). The Compliance Cost of The U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform. *National Tax Journal*, 2, 85-201.
- 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.
- Boyalı, C. (1999). Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*, 78.
- Bozkır, E., ve Tekin, S. (2003). Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması. *Yaklaşım Dergisi*, 128.
- Buchanan, J. (1967). *Public Goods in Theory and Practice*. Journal of Law and Economics. 1, 93-97.
- Buehn, A ve Schneider, F. (2012). "Shadow Economies around the World: Novel Insights, Accepted Knowledge, and New Estimates", *Int Tax Public Finance*, 19, s. 139–171.
- Byrnes, P. E. (2012). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. www.semanticscholar.org/paper/Evolution-of-Auditing-%3A-From-the-Traditional-to-the-Byrnes-Cma/0998216a05aa12932f99f88e06219de589beba4f. (15.05.2017).
- Calhoun, C. H. (1999). ABD'de Muhasebe Mesleği Gelişimi, Mevcut Durum, 21.Yüzyıl için Beklentiler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 4, 32.
- Candan, N. (1996). Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması, 19 ve 20 Numaralı Tebliğler. *Yaklaşım Dergisi*, 39.
- Candan, T. (2004). "Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Değerlendirilmesi", 19.Maliye Sempozyumu, Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları.

- Cangir, N. (2001). Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme. *Vergi Dünyası Dergisi*, 241.
- Canikli, N. (1996). Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması, 19 ve 20 No'lu Tebliğler, *Yaklaşım Dergisi*, 39, 56-62.
- Canyaş, O. (2006). *Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Civelek, M., ve Durukan, M. B. (1997). *Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı*. İstanbul: İSMMMMO Yayınları.
- Çabuk, A. ve Lazol, İ. (2015). *Mali Tablolar Analizi*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Çakmak, N. (2006). *Türkiye'de İç Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı*. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20, 213-228.
- Çavuş, A. (2006). *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çelebi, K. K. (2003). Meslek Mensuplarının Sorumlulukları. *Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi*. 17.
- Çelen, E. (2001). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55malicozum/20%202055%20erol%20celen.doc>, (20.08.2017).
- Çelik, A. ve Dede, G. (2008). Vergi Muafiyet ve İstisnalarını Sınırı, Bu konuda Çıkan Sorunlar ve Bir Çözüm Önerisi, *Vergi Raporu Dergisi*, 104.
- Çelik, C. (2005). Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler. *Vergi Dünyası Dergisi*, 284, 1-8.
- Çelik, Y. (2013). *Bağımsız Denetimin Vergi Kayıp ve Kaçağı Üzerine Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çetinoğlu, T. (2015). Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği: Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 45, 73-85.
- Çiçek, H. (2006). *Psikolojik ve Sosyal yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*. İstanbul: İSMMMMO Yayınları.
- Çilingir, A. İ. Ö., ve Yıldırım, M. (2005). Meslek Mensubunun Denetimden Doğan Sorumluluğu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 284.

- Çürük, T. (2004). Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi. <http://www.feas.metu.edu.tr/metusd/ojs/index.php/metusd/article/viewfile/41/41>, (16.08.2017).
- Çürük, T. (2000), *An Analysis of Factors Influencing Accounting Disclosure in Turkey*. Doktora Tezi, Exeter University, İngiltere.
- Dalak, G. (2000). *Denetim ve Kalite Denetimi*. Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1 (1).
- Danıştay Kararları Dergisi, (2004). https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/03_12_2018_093026.pdf, (10.02.2017).
- Daştan, A. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma, *Atatürk İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2), 181-206.
- Dattin, C., F. (2017). Developments in France Regarding the Mandatory Notation of Auditors. journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1032373216674968, (10.04.2018).
- Demir, M. (2009). Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörler. <http://www.eakademi.org/makaleler/mdemir-3.htm>, (22.07.2017).
- Demirbilek M. (1987). İngiltere’de Muhasebe Uzmanlığı. *Vergi Dünyası Dergisi*, 68.
- Demircan, E. (2004). Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme. *Uludağ Üniversitesi Yayınları*, 19.
- Demirel, A. (2007). *Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Demirkan, Ş. (1998). *Türkiye’de Bağımsız Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkenliği*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Derin, S. (2006). *Kurumsal Yönetim İlkelerinin Bileşeni Olarak Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık: Türk Sermaye Piyasaları*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Dewar, A. D. (1985). Value for Money Audit; The First 800 Years, *Public Finance and Accountancy*.
- Díaz-Berrio, J. L. E. (2011). The Fight Against Tax Havens and Tax Evasion Progress since the London G20 Summit and the Challenges Ahead, *Opex (Observatorio De Política Exterior Espanola)*, http://www.fundacionalternativas.org/public/storage/opex_ocumentos_archivos/e6bf4cecc9006abb8c528869ce93e9e2.pdf, (24.01.2017).
- Dinç, E. (2007). Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergisi (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28.

- Doğan, Z., ve Hatunoğlu, Z. (1996). Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi. *Yaklaşım Dergisi*, 25.
- Doğrusöz, A. B. (2004). Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuka Bakış. *E-Yaklaşım*, 11.
- Dönmez, A., vd. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 9 (4).
- Dönmez, A., ve Ersoy, A. (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi. <http://yayinlar.yesevi.edu.tr/files/article/6.pdf>, (23.05.2017).
- Duman, Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/164/164-06.pdf, (11.05.2017).
- Elgin, C. (2012). “Vergiler ve Kayıt dışı Ekonomi: Bir Değerlendirme ve Türkiye Örneği”, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, C:39, No:2, s. 237-258.
- Elgin, C. (2015). “Informal Economy in a Dynamic Political Framework”, *Macroeconomic Dynamics*, 19, s. 578–617.
- Elgin, C. ve Solis-Garcia, M. (2015). “Tax Enforcement, Technology, and The Informal Sector”, *Economic System*, 39, s. 97–120.
- Erçiçek, M. (2016). Türkiye’de Denetimin Gelişimi ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. http://www1.dogus.edu.tr/dogustru/journal/sayi_5/m00060.pdf, (10.09.2017).
- Erkan, Y. (2001). Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 235, 92-94.
- Erol, A. (2010), *Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları*, İstanbul: İSMMMO Yayını.
- Erserim, A. (2007). *Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.
- Ertürk, S. (2007). *1989 Yılından Günümüze Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Feld, P., & Tyran, R. (2002). Tax Evasion and Voting: An Experimental Analysis. *Kyklos*, 55, 197-222.

- Ferhatoğlu, E. (2006). Avrupa’da Düz Oranlı Vergi Sistemi Çalışmaları ve Başarısı, *Vergi Dünyası Dergisi*, 298.
- Field, A. (2009). *Discovering Statistics Using SPSS*. London: SAGE Publications Ltd.
- Fisher, D. (2004). *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları*. Ankara: YMM Odası Yayını.
- Flesher, D., John, K., & William, S. (2005). Auditing in the United States: A Historical Perspective. onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6281.2005.00167.x, (06.06.2018).
- Fowler, F. J. (1993). *Survey Research Methods*. London: SAGE Publications Ltd.
- Franzoni, A. (1998). Tax Evasion and Tax Compliance. *University of Bologna Faculty of Economics*, <http://ssrn.com/abstract=13774430>, (30.03.2017).
- Friedman, E. vd., (2000). “Dodging the Grabbing Hand: The Determinants of Unofficial Activity in 69 Countries”, *Journal of Public Economics*, 76, s. 459–493.
- Fülbier, R., & Klein, M. (2013). Financial Accounting and Reporting in Germany: A Case Study. econpapers.repec.org/paper/zbwbatfat/201301.htm, (16.05.2018).
- Gencel, U. (2005). Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti, *Vergi Sorunları Dergisi*, 201.
- Gerçek, A. (2004). *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlemesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırma Önerisi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları.
- Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54, 3.
- GİB (1997). Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğler. <http://www.gib.gov.tr/vergi-beyannamelerinin-serbest-muhasebeci-ve-serbest-muhasebeci-mali-musavirlerce-imzalanmasi>, (11.03.2017).
- GİB (2011). Maliye Bakanlığı Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013). http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomi_yle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf, (30.10.2017).
- GİB (2015). Maliye Bakanlığı Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı (2014-2018) Onuncu Kalkınma Planı. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf, (12.08.2018).
- GİB (2017). 18, 19, 20, 27 Sıra Numaralı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğleri. <http://www.gib.gov.tr/sm-smm-ve-ymm-kanunu-genel-tebligleri>, (30.06.2017).
- Glasser, K. M. (1990). *Auditing Made Simple*. Bungay: Richard Clay Ltd.

- Gonhier, N. (2006). Determinants of Audit Fees for French Quoted Firms. econpapers.repec.org/paper/dijwpcfarg/1060301.htm, (22.05.2018).
- Göğer, T. (2006). *Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gökbunar, A. R., ve Pehlivan, S. (2010). Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17 (1), 100-120.
- Gökçe, A. F. (2013). Siyasi Partilerde Parti İçi Demokrasi ve Disiplin Algısı: Türkiye. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 5 (9), 70.
- Gönen, S., ve Çelik, M. (2005). Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı. <http://eab.ege.edu.tr/pdf/5/e5 - s1-2-m5.pdf>, (11.04.2017).
- Grasmick, G., & Bursik, R. (1990). Conscience, Significant Others, and Rational Choice: Extending the Deterrence Model. *Law and Society Review*, 24 (3), 837-881.
- Gravelle, J. G. (2015). Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service Report for Congress (Washington: Congressional Research Service), <http://www.globaltaxjustice.org/wp-content/uploads/2014/11/TaxHavens-Jane-Gravelle.pdf> (20.05.2017).
- Gurtner, Bruno. (2010). Tax Evasion: Hidden Billions For Development, Social Watch Web Page, <http://www.social-watch.org/en/iformesTematicos/71.html>, (12.10.2017).
- Güçlü, S. (2004). Vergide Cari Denetim, *Vergi Sorunları Dergisi*, 185.
- Güçlü, F. (2008). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Güler, E. (2006). Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigorta Enstitüsü, İstanbul.
- Gümüş, E., ve Yalama, G. Ö. (2013). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9 (20), 77-97.
- Gündoğdu, B. (2005). Yeminli Mali Müş. Mütessesil Sorumlulukları. *Vergi Dünyası Dergisi*.
- Gündüz, Z. (2006). Transfer Fiyatlandırması, GVK Düzenlemeleri, Vergi Cennetleri ile Mücadele Ve Masraf Dağılımı. *Pirice Water House Coopers Yayını*, <http://www.vergiportali.com/doc/15mart/15martZG.pdf/>, (15.06.2017).
- Güner, Ü. (2008). Türkiye’de Vergi Bilinci ve Vergi Ahlâkının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.

- Güneş, İ. H. (1997). Muhasebe Meslek Ahlâkı. *Yaklaşım Dergisi*, 59.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi*. İstanbul: Proje Danış A.Ş. Yayını.
- Güzel, M. (2010). Muhasebenin Tarihçesi ve Gelişimi, <http://www.muratguzel.net/makale/36/arastirma-muhasebenin-tarihcesi-ve-gelisimi>, (12.05.2017).
- Haykır, E. (2003). Yeminli Mali Müşavirlik Şirketlerinde Tasdik Sözleşmesi ve Rapor İmzasında Bir Sorun ve Öneri. *Yaklaşım Dergisi*, 131.
- Hepaksaz, E. vd. (2011). Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği. *Vergi Dünyası Dergisi*.
- Hesap Uzmanları Derneği. (2015). *Denetim İlke Esasları Cilt 1*. İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık.
- Hesap Uzmanları Derneği. (2015). *Denetim İlke Esasları Cilt 2*. İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık.
- Holmes, W., & Overmyer, W. S. (1975). *Auditing*. İstanbul: Bilimsel Yayınlar Derneği.
- ICAEW. (2018). <https://www.icaew.com>, (22.03.2018).
- İnaltong, C. (2012). Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 369.
- İşık, A. (2009). Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği. *Ege Akademik Bakış*, http://eab.ege.edu.tr/pdf/9_2/c9-s2-m24.pdf, (16.09.2017).
- İşık, H. (2010). Küresel Ekonomik Krizin Sonucu Olarak Vergi Cennetleri ile Mücadelede Geline Yeni Aşama, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 341.
- İbasalilgiller, A. (1999). *Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İnam, B. (2007). *Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- İstemi, T. E., ve Kocayılmaz, Ş. (2015). Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı. *ABMYO Dergisi*, 39, 47-54.
- Johnson, S., Kaufmann, D. ve Shleifer, A. (1997). “The Unofficial Economy in Transition”, *Brookings Papers on Economic Activity*, 2, s. 159–221.
- Johnson, S., Kaufmann, D. ve Zoido-Lobaton, P. (1998). “Regulatory Discretion and the Unofficial Economy”, *American Economic Review*, C:88, No:2, s. 387-392.
- Kapusuzoğlu, A. (2008). Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Dergisi*, 9 (16), 124-142.

- Karabacak, Y. (2005). Vergi Kaçakçılığının Nedenleri, Arz ve Talep Yanı, *Vergi Dünyası Dergisi*, 287.
- Karabacak, N. S. (2010). Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Alanındaki FISCALIS Programı ve Türkiye'nin Katılımı, Ankara: Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını.
- Karaca, Y. (2009). Türkiye'de İstihdam Üzerindeki Vergi Yükü, Mevcut Durumun Analizi ve Bazı Alternatifler, *Vergi Sorunları Dergisi*, 209.
- Karagöz, K., ve Erkuş, H. (2009). Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini. *Maliye Dergisi*, 156, 126-140.
- Karakoç, Y. (1995). Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 163, 57.
- Karakoç, Y. (2010). Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 3-26.
- Karakoç, Y. (2004). Hukuki Düzenlemelerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama), *E-Yaklaşım Dergisi*, 11, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004064566.htm, (06.05.2017)
- Karakurt, B. (2016). Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 30 (2), 319-341.
- Karasar, N. (1999). *Bilimsel Araştırma Yöntemi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Karasu, S. (2008). Vergi Cennetlerinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 109.
- Kenarda, F. (2005). *Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Etiksel Değerler Açısından Analizi ve Bursa Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Kenger, E. (2001). Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu. http://vdk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm, (22.01.2017).
- Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Yayınevi.
- KGK (2012). Bağımsız Denetim Yönetmeliği. <http://kgk.gov.tr/portalv2uploads/files/duyurular/v1/bdy/bdyguncel22aralik2015.pdf>, (20.06.2017).
- KGK, (2018). Türkiye Denetim Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4104/Standartlar>, (15.05.2017).
- Khan, M.A. (1995). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş, Çev.: Faruk Eroğlu, *Sayıştay Dergisi*, S. 19.
- Kıldış, Y. (2000). Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal ve Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Dergisi*, 2 (2), 1-27.

- Kılıç, S. (2010). Türkiye’de Vergi Kayıpları Sorunu ve Orta Vadeli Program, *Vergi Raporu Dergisi*, 129.
- Kırbaş, S. (1995). Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*, 36.
- Kiracı, M. (2004). Bağımsızlık İlkesi Ekseninde Bağımsız Denetim Mesleğiyle İlgili Düzenlemelerin Bir Değerlendirmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 23, 278.
- Koban, E. (1998). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü, *Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 16 (3).
- Kocaman, M. (2008). Vergi Kanunları Açısından Mütessesil Sorumluluk. <http://www.sakaryavdb.tr/document/vergikanunlarindasorumluluk.pdf>, (15.04.2017).
- Koç, K. (2002). Şirketlerin Muhasebe ve Denetim Skandallarına Karşı Amerika’da Alınan Önlemler. *Dünya Gazetesi*.
- Koç, M. (2011). *Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Koç, A. ve Dağlı, F. M. (2007). Vergi Yükü Dağılımı ve Vergi Adaleti, *Vergi Raporu Dergisi*, 88.
- Koçak, A. (2005). Genel Kabul Görmüş Bağımsız Dış Denetim Standartları ile Ülkemizdeki Standartların Karşılaştırılması. *Yaklaşım Dergisi*, 29.
- Korkusuz, M. (2000). Yeminli Mali Müşavirlerin, Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinden Sorumlu Tutulmaları Gerçekçi Bir Yaklaşım mı?. *Yaklaşım Dergisi*, 91.
- Krogstad, J. Ridley ve Rittenberg, L. (1999). Where we’re going?, *Internal Auditor*, October, p.27-33.
- Kutlan, S. (1995). Denetim Mesleğinin Avrupa Birliği Ülkelerindeki Durumu ve Türkiye ile Karşılaştırılması. *Öneri*, 3.
- Küçüksözen, C. (2006). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları. *Active Finans Dergisi*.
- Lemarchand, Y. (2006). Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 29: 6-14
- Loomer, G. ve Maffini, G. (2009). Tax Havens and the Financial Crisis, https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Policy_Papers/TaxHavensandtheFinancialCrisis.pdf, (04.03.2017).
- Marşap, B. (1996). Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri. *Yaklaşım Dergisi*, 37.

- Mason, R., & Calvin, L. D. (1984). Public Confidence and Admitted Tax Evasion. *National Tax Journal*, 37, 489-496.
- Memiş, T. (2012). Şirketler Hukukunda Denetim. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16.
- Middlesness, C. (2018). Local Audit and Accountability Bill: A Plain English Guide. assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/198057/Local_Audit_and_Accountability_Bill_-_plain_English_guide.pdf, (11.03.2018).
- Muter, N. B., (vd.), (2012). *Kamu Maliyesi*. Manisa: Emek Matbaası.
- Nadaroğlu, H. (1992). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Nezih, V. (Ed.). (2008). *Kamu Maliyesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- O'connell, G. (2018). Local Audit and Accountability Act 2014. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2014/2/contents/enacted>, (25.04.2018).
- O'regan, D. (2004). Auditor's Dictionary. www.wiley.com/en-us/Auditor%27s+Dictionary%3A+Terms%2C+Concepts%2C+Processes%2C+and+Regulations-p-9780471531180, (12.05.2018).
- Odabaşı, Y. (1999). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (Anket Yönetimi Ünitesi)*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Oğur, R., ve Tekbaş, F. (2003). Anket Nasıl Hazırlanır. <http://www.ttb.org.tr/sted/sted0903/anket.pdf>, (20.07.2017).
- Öncel, M., vd. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Önder, T. (2001). *Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Öz, E., ve Pehlivan, O. (2000). Türkiye'de Vergi Tabanının Genişletilmesi Sorunu. *Vergi Sorunları Dergisi*.
- Özdemir, H. (2005). Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Düz ve Artan Oranlılık, *Vergi Sorunları Dergisi*, 202.
- Özdiler, E. (2005). *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özel, S. (2001). Yeminli Mali Müşavirlerin Akdi Sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*, 107.
- Özel, S. (2002). Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Evrensel Boyutları ve Avrupa Birliğine Uyum Sağlanması. *Mükellefin Dergisi*, 118.
- Özer, E. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Peçeleme ve Güncel Örnekler*. Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

- Özeren, B. (1999). İç Denetim Mesleği Uygulama, Standartları ve Yönlendiren İlkeler. <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%20cicerikdetaydh226.pdf>, (13.02.207).
- Özsoylu, F. A. (2006). *Türkiye’de Kamu Sektörü*. Adana: Nobel Kitabevi.
- Özşahin, G. (2000). *Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu*. Ankara: SPK Yayınları.
- Özulucan, A. ve Keleş, D. (2018). TMS 12: Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilme Esasları. *Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 1 (1).
- PCAOB. (2018). <https://pcaobus.org>, (05.03.2018).
- Pehlivan, O. ve Öz, E. (2011). *Uluslararası Vergilendirme*, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2018). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pekuz, V., ve Aydoğan, Z. E. (2016). Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1 (1), 1-6.
- Pınar, İ. (1996). Muhasebe Uygulamalarında Etik Değerler ve Muhasebe Eğitiminde Etik. *Yaklaşım Dergisi*, 45.
- Piot, C. (2001). Agency Costs and Audit Quality: Evidence From France. papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=285324, (11.03.2018).
- Pirgaip, B. (2004). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası denetim Standartları ile Harmonizasyonu. *Yeterlilik Etüdü*, SPK Muhasebe Standartları Dairesi.
- Radler, A. (2010). Highlights of German Taxation, <http://www.taxation.de/highlights.pdf>, (25.07.2017).
- Rakıcı, C., ve Aydoğdu, C. (2017). 2000 Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi. *Sosyoekonomi Dergisi*, 25 (33), 221-239.
- Roudil, S. (2012). Internal Audit in France. www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/pem-pal-paris_day-2_roudil-st-phan_eng.pdf, (14.03.2018).
- Saban, N. (1993). Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 202.
- Sağmanlı, M. (2000). Almanya, ABD ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması. *Yaklaşım Dergisi*, 90.
- Sakin, T. (2008). *Türk Muhasebe Hukukunda Bağımsız Denetim ile İlgili Standartların Yeterliliğinin ve Uygulama Düzeyinin Türk Ekonomisine Etkilerinin Araştırılması*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*, 159, 262-277.
- Saraç, Ö. (2006). Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Saraçoğlu, F. (2008). Anket Sonuçları Çerçevesinde Vergi Oranlarının Kaçakçılık Üzerine Etkilerinin Analizi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 326, 109-120.
- Sargent, T. J., & Wallece, N. (1981). Some Unpleasant Monetarist Arithmetic. *Federal Reserve Bank of Minneapolis Quarterly Review*, 5, 1-17.
- Sarılı, M. A. (2003). Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 121-123.
- Sarılı, M. A. (2004). *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayımevi.
- Sarılı, M. A. (2018). *Türk Vergi Hukuku*. Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı.
- Saruç, N. T., ve Sarılı, M. A. (2004). *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi*. Ankara: TDV Yayın Matbaacılık.
- Savaşan, F. ve Odabaş, H. (2005). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*.
- Saygılıoğlu, N. (1990). Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği. *Vergi Dünyası Dergisi*, 108.
- Schmölders, G. (1976). Genel Vergi Teorisi, (Çev: Salih Turhan), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yay. No: 2149.
- Schneider, F. ve Enste, D. (2000). “Shadow Economies: Size, Causes and Consequences”, *Journal of Economic Literature*, C:38, No:1, s. 73-110.
- Schneider, F., Buehn, A. ve Montenegro, C.E. (2010). “Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007”, (Revised Version), *World Bank Discussion Paper*, No. 5356.
- Schneider, F., & Klingmair, R. (2002). Shadow Economies Arounda The World: What Do We Know?. *Discussion Paper*, 1167, <http://ssrn.com/abstract=518526>, (16.06.2017).
- Selimoğlu, S. Ö., vd. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Seviğ, V. (2002). Muhasebe ve Mesleğin Önemi. *Dünya Gazetesi*.
- Sharkansky, I. (1991). “The Development of State Audit,” *State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller’s Office*.

- Slemrod, J., etc. (2001). Taxpayer Response to an Increased Probability of an Audit: Evidence From a Controlled Experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, 79, 455-483.
- Smith, K. W. (1992). Reciprocity and Fairness: Positive Incentives for Tax Compliance. *University of Michigan Press*, 223-250.
- Smith, S. (2002). Tax Havens, The George Washington University Washington DC, Minerva Program, <http://www.gwu.edu/ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf>, (21.08.2017).
- Söyler, İ. (2006). Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 209.
- Süral, A. (1990). Fransa'da Katma Değer Vergisi'nin Kontrolü, *Vergi Sorunları Dergisi*, 92, 18.
- Spicer, M., & Lundstedt, S. B. (1976). Understanding Tax Evasion. *Public Finance*, 31 (2). 295-305.
- Şaan, A. (2008). *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Şanlı, N. (2001). *Vergi Denetimi Karşısında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği*. İstanbul: İSMMMÖ Yayını.
- Şeker, S. (2007). Örtülü Sermaye Kullanımı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Üzerine Bir Değerlendirme. *Vergi Sorunları Dergisi*, 225, 1-9.
- Şenyüz, D. (1995). *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*. Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Şişman, B. (2001). İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri ile Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma ve Peçeleme İşlemleri, *Yeterlik Etüdü*, İstanbul.
- Tasdik Yönetmeliği. (1990). www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=7.5.7019&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch, (12.12.2017).
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 68-90.
- Taştan, H. (2006). *Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı (2006). 9. Kalkınma Planı (2007-2013). <http://www3.kalkinma.gov.tr/DocObjects/View/13744/plan9.pdf>, (26.12.2017).
- Tekin, F., ve Çelikkaya, A. (2009). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Topçuoğlu, M. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Torunoğlu, T. (2010). *Vergi İncelemesi*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Torvik, R. (2009). Why Are Tax Havens More Harmful to Developing Countries Than to Other Countries?, Report from the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries. https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/UD/Vedlegg/Utvikling/tax_report.pdf, (24.06.2017).
- Tosun, A. N. ve Özden, E. (2014). Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği, *Maliye Dergisi*, 166.
- Tosuner, M., ve Arıkan, Z. (2018). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: İlkem Ofset.
- Tuan, A. K., ve Sağlar, J. (2004). İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*.
- Tuay, E., ve Güvenç, İ. (2007). *Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*. Ankara: Gelir İdaresi Yayını.
- Tuncer, S. (1999). Vergi Hukukunda Muvazaa II, *Yaklaşım*, 81.
- Tunç, Ö. (1989). A.B.D'de Vergi İncelemesi. *Maliye Yazıları*, 17 (18), 60-63.
- Turan, A. K. (2008). *Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Meslek Mensuplarının Rolü ve Önemi*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Turgay, B. ve Demir, İ. (2004). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.
- Tüm, K. (2010). *Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma*. Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Türedi, H. (2007). *Denetim*. (1. Baskı). Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Türk, Y. (2010). Türkiye'de Vergi Matrahlarının Aşındırılmasını Önlemeye Dönük Düzenlemeler ve Bakanlar Kurulunca İlan Edilecek Vergi Cennetlerinin Belirlenmesinde Kriterler-I, *Vergi Dünyası*, 341.
- Türker, M., ve Pekdemir, R. (2003). *Sınırlı Uygunluk Denetimi*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Türker, M. ve Pekdemir, R. (2002). Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler. İstanbul: 17. *Türkiye Muhasebe Kongresi, Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar*, (10-12 Ekim 2002):1-16.

- Ulusoy, Y. (2006). *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Usul, H., ve Bekçi, İ. (2001). Bireysel Yatırımcılar Açısından Finansal Bilgi Sisteminin Sermaye Piyasasında Etkinliğinin Analizi. <http://www.cumhuriyet.edu.tr/edergi/makale/92.pdf>, (18.03.2017).
- Uzay, Ş., ve Selimoğlu, S. K. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Uzun, F. (2007). İç Denetim ve Fransa Uygulaması. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 12 (9), http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/fuzun_makale.pdf, (25.02.2017).
- Varma, K., & Dobb, A. N. (1998). Deterring Economics Crimes: The Case of Tax Evasion. *Canadian Journal of Criminology*, 40 (2), 165-184.
- Warneryd, K. E., & Walerud, R. (1982). Taxes and Economics Behaviour, Some Interview Data on Tax Evasion in Sweden. *Journal of Economic Psychology*, 5, 371-384.
- Weber, J., Willenborg, M., & Zhang, J. (2007). The Case of KPMG Germany Does Auditor Reputation Matter?. http://econ.au.dk/fileadmin/Economics_Business/Education/Summer_University_2012/6308_Advanced_Financial_Accounting/Advanced_Financial_Accounting/10/Weber_Willenborg_Zhang_JAR_2008.pdf, (01.06.2018).
- Wilkowski, A. (2009). The Implementation of the Statutory Audit Directive in Germany. brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/140582/Wilkowski_Annegret.pdf?sequence=1, (05.04.2018).
- Yalkın, Y. K. (2013). *Genel Muhasebe*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yaltı, B. (2002). Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak. *Vergi Sorunları Dergisi*, 16.
- 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.
- Yavuzer, M. S. (2007). Vergi Kayıp ve Kaçağı, Vergi İadesi Uygulaması ve Bir Öneri, *Vergi Raporu Dergisi*, 93.
- Yazıcı, M. (1998). Tek Vergi Düzeni Artık Varlık Vergisi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, İstanbul.
- Yegen, B., ve Organ, İ. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlâkı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27 (4), 241-271.
- Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.7019&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=tasdik>, (22.03.2017).

- Yeniçeri, H. (2004). Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Türkiye 19. Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya, 908-927.
- Yereli, B., ve Karadeniz, O. (2004). *Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Etkisi*, Antalya: 19. Maliye Sempozyumu.
- Yetkiner, E. (2001). Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri, *Vergi Dünyası*, 235.
- Yılancı, M., ve Yıldız, B. (2001). Yeminli Mali Müşavir - Bağımsız Denetçi ve Tasdik - Mali Tablo Denetim Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 5.
- Yılmaz, E. (2013). Kanuna Karşı Hilelin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16 (1-2), 1757-1781.
- Yılmaz, E. (2003). *Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri*, İstanbul: SPK Yeterlilik Etüdü.
- Yılmaz, G. (2006), Kayıt dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, İstanbul: İsmmmmo Yayınları.
- Yitzhaki, S. (1974). A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 3, 201-212.
- Yoruldu, M., ve Yoruldu, N. Z. (2016). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1 (1), 52-70.
- Yoruldu, M., ve Zeybek, N. (2014). TTK’daki Değişiklikler Kapsamında VUK Açısından Defter Tutma Mecburiyetinin Değerlendirilmesi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 6 (1), 16-33.
- Yurtsever, H. (2010). Basel II Kriterlerinin Kayıt Dışı Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Üzerindeki Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 166.
- Yükçü, S., ve Koçakoğlu, Ö. (2017). *Bağımsız Denetimde Denetim Kalitesi Genel Çerçevesi ve Göstergeleri*. İzmir: Kitapana Yayın Dağıtım.
- Zorbay, G. (2004). Uluslararası Denetim Standartlarının 3568 Sayılı Kanun’sa Görünümü. *Yaklaşım Dergisi*, 15.

7. EKLER

Ek 1. SMMM Anket Formu

Sayın Serbest Muhasebeci Mali Müşavir,

Bu anket çalışması, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensuplarının ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği” konu başlıklı doktora tez çalışması ile ilgili olarak, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin fonksiyonları ile vergi kayıp ve kaçakları arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla yapılmaktadır. Anket çalışmasının SMMM’lik mesleğinin önemini ve mesleğin gerekliliğini ortaya koymak açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Vereceğiniz bilgiler kesinlikle gizli tutulup, talep ettiğiniz takdirde çalışma sonuçları size gönderilecektir. Anket sorularını cevaplamak, zamanınızın bir kısmını (10 dakika) alacaktır. Ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. Bu çalışmaya göstereceğiniz ilgiden ve ayıracağınız zamandan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Saygılarımızla

Danışman

Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

Öğrenci

Öğr. Gör. Mutlu YORULDU

A-DEMOGRAFİK BİLGİLER

Sayın SMMM, aşağıdaki sorulara uygun gördüğünüz seçeneği işaretleyiniz.

1- Cinsiyetiniz:

A- Kadın B- Erkek

2- Medeni Durumunuz:

A- Evli B- Bekâr

3- Yaşınız:

A- 25-40 Yaş B- 41-50 Yaş C- 51-60 Yaş D- 61 Yaş ve Üzeri

4- Eğitim düzeyiniz:

A- Lisans B- Yüksek Lisans C- Doktora

5- Kaç yıldır SMMM olarak çalışmaktasınız?

A- 1-5 Yıl B- 6-10 Yıl C- 11-15 Yıl D- 16-20 Yıl E- 20 Yıl Üzeri

6- Müşterilerinize Sunduğunuz Hizmet Türleri?

A- Muhasebe B- Danışmanlık C- Denetim D- Hepsi

7- Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz?

A- Bağımlı B- Bağımsız

Yargılar	Katılmıyorum	Kararsızım	Katlıyorum
1. SMMM'ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
2. SMMM'lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
3. SMMM'lerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
4. SMMM'lerin işletmeler adına yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.			
5. SMMM'lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
6. SMMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmelerin, defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar.			
7. SMMM'lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
8. SMMM'lerin işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
9. SMMM'ler, işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
10. SMMM'lerin işletmelerde muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturulmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
11. SMMM'lerin işletmelerde Sahte ve Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.			
12. Vergi kaçakçılığı daha çok muhasebe defter ve kayıtlar üzerinden yapılmaktadır.			
13. Vergi mevzuatı, sade ve anlaşılabilir bir yapı arz etmektedir.			
14. İşletmelerde, amortisman, yeniden değerlendirme, istisna ve muafiyet gibi işlemlerin doğru hesaplanmasında zorluklar yaşanmaktadır.			
15. İşletmeler, sahte belge konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip değildir.			
16. Bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemlerin defter kayıtlarını tam ve doğru olarak yansıtılması için profesyonel bir danışman tavsiyeleri önemlidir.			

Yargılar	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum
17. SMMM'ler işletmelerin belge ve kayıt düzeni konusunda sıkıntılar yaşamaktadır.			
18. Mükelleflerin SMMM'ler üzerindeki baskısı (defterlerini alma, ödeme yapmama tehdidi vs.) SMMM'leri muhasebe hileleri yaparak, mükelleflerin vergi matrahını düşürmeye itmektedir.			
19. Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı ve düzenlenmesi yaygındır.			
20. SMMM ücretinin mükellef tarafından ödenmesi meslek mensubunun tarafsızlığını kaybetmesinde önemli bir faktördür.			



Ek 2. YMM Anket Formu

Sayın Yeminli Mali Müşavir,

Bu anket çalışması, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensuplarının ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği” konu başlıklı doktora tez çalışması ile ilgili olarak, Yeminli Mali Müşavirlerin fonksiyonları ile vergi kayıp ve kaçakları arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla yapılmaktadır. Anket çalışmasının YMM’lik mesleğinin önemini ve mesleğin gerekliliğini ortaya koymak açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Vereceğiniz bilgiler kesinlikle gizli tutulup, talep ettiğiniz takdirde çalışma sonuçları size gönderilecektir. Anket sorularını cevaplamak, zamanınızın bir kısmını (10 dakika) alacaktır. Ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. Bu çalışmaya göstereceğiniz ilgiden ve ayıracağınız zamandan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Saygılarımızla

Danışman

Prof. Dr. Mustafa Ali Sarılı

Öğrenci

Öğr. Gör. Mutlu Yoruldu

A-DEMOGRAFİK BİLGİLER

Sayın YMM, aşağıdaki sorulara uygun gördüğünüz seçeneği işaretleyiniz.

1- Cinsiyetiniz:

A- Kadın B- Erkek

2- Medeni Durumunuz:

A- Evli B- Bekâr

3- Yaşınız:

A- 30-40 Yaş B- 41-50 Yaş C- 51-60 Yaş D- 61 Yaş ve Üzeri

4- Eğitim düzeyiniz:

A- Lisans B- Yüksek Lisans C- Doktora

5- Kaç yıldır YMM olarak çalışmaktasınız?

A- 1-5 Yıl B- 6-10 Yıl C- 11-15 Yıl D- 16-20 Yıl D- 20 Yıl Üzeri

6- Kurum Kökeniniz?

A- SMMM B- Maliye Bakanlığı C- Diğer (Üniversite)

7- Müşterilerinize Sunduğunuz Hizmet Türleri?

A- KDV İadesi İşlemleri B- Tasdik İşlemleri C- Danışmanlık D- Denetim

E- Hepsi

8- Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz?

A- Bireysel B- YMM Şirketi

Yargılar	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum
1. YMM'ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
2. YMM'lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
3. YMM'lerin, yapmış oldukları mali denetimler neticesinde işletmeler daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
4. YMM'lerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
5. YMM'lerin vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
6. YMM'lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.			
7. YMM'lerin işletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
8. YMM'lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
9. YMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri, defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi, vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar.			
10. YMM'lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
11. YMM'lerin işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
12. YMM'ler, işletmelerde yapmış oldukları vergi planlamaları ile sağlayacağı vergi avantajlarını işletmelere en etkin şekilde kullanarak, firmanın vergi kaçırma yönelik eylemlerini azaltabilir.			
13. YMM'ler, işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
14. YMM'lerin işletmelerde muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturulmasına yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			

Yargılar	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum
15. YMM'lerin yaptıkları vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanları vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kayıp ve kaçağı önlenmektedir.			
16. YMM'lerin işletmelerde Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.			
17. YMM'lerin firmalar nezdinde karşıt incelemeler yapması, işletmenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesini sağlar.			
18. YMM'lerin tam tasdik işlemi kapsamında işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırması, işletmenin vergi riski karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi sağlanır.			
19. YMM'lerin karşıt incelemelerle alt firmanın vergi ile ilgili ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediği incelemesi işletmenin bir vergi hâsılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir.			
20. Tam tasdik uygulaması, gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hasılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir.			
21. Müşterileriyle uzun süre tam tasdik sözleşmesi düzenleyen YMM'ler işletmelerde vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur.			

Ek 3. Bağımsız Denetçi Anket Formu

Sayın Bağımsız Denetçi,

Bu anket çalışması, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensuplarının ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği” konu başlıklı doktora tez çalışması ile ilgili olarak, Bağımsız Denetçilerin fonksiyonları ile vergi kayıp ve kaçakları arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla yapılmaktadır. Anket çalışmasının Bağımsız Denetçilik mesleğinin önemini ve mesleğin gerekliliğini ortaya koymak açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Vereceğiniz bilgiler kesinlikle gizli tutulup, talep ettiğiniz takdirde çalışma sonuçları size gönderilecektir. Anket sorularını cevaplamak, zamanınızın bir kısmını (10 dakika) alacaktır. Ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. Bu çalışmaya göstereceğiniz ilgiden ve ayıracağınız zamandan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Saygılarımızla

Danışman

Prof. Dr. Mustafa Ali Sarılı

Öğrenci

Öğr. Gör. Mutlu Yoruldu

A-DEMOGRAFİK BİLGİLER

Sayın Bağımsız Denetçi, aşağıdaki sorulara uygun gördüğünüz seçeneği işaretleyiniz.

1- Cinsiyetiniz:

A- Kadın B- Erkek

2- Medeni Durumunuz:

A- Evli B- Bekâr

3- Yaşınız:

A- 25-40 Yaş B- 41-50 Yaş C- 51-60 Yaş D- 61 Yaş ve Üzeri

4- Eğitim düzeyiniz:

A- Lisans B- Yüksek Lisans C- Doktora

5- Kaç Yıldır Bağımsız Denetçi olarak Çalışmaktasınız?

A- 1 Yıl B- 2 Yıl C- 3 Yıl D- 4 Yıl E- 5 Yıl ve Üzeri

6- Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz?

A- Denetim Şirketi Bünyesinde B- Bireysel

7- Mesleki Kökeniniz?

A- SM B- SMMM C- YMM D- Diğer

Yargılar	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum
1. Bağımsız denetçiler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
2. Bağımsız denetçilerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.			
3. Bağımsız denetçiler, yapmış oldukları mali denetimler neticesinde işletmeler daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
4. Bağımsız denetçilerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
5. Bağımsız denetçilerin vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.			
6. Bağımsız denetçilerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.			
7. Bağımsız denetçilerin işletmelerin dönem sonu işlemlerini (amortisman, değerlendirme, karşılık ayırma vb.) mali mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
8. Bağımsız denetçilerin, yıllık vergi beyanamesine aktarılabilecek bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.			
9. BDS 240 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından işletme yönetiminin vergiyi asgari düzeye indirmek amacıyla kazançların önemli ölçüde azaltılmaya çalışıldığını ve finansal raporlamanın hileli olduğunun tespit edilmesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
10. BDS 240 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından görünürde açık bir ticari gerekçesi olmaksızın, vergi cenneti olarak bilinen yerlerde, işletmeye ait önemli banka hesaplarının varlığının tespiti ve bu yüzden finansal raporlamanın hileli olduğunun değerlendirilmesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
11. BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin “mevzuata uygunluk sağlama sorumluluğu” ile ilişkili olarak finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan etkili olan vergi mevzuatına uygun davranılıp davranılmadığını tespit etmesi ve değerlendirmesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
12. BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin, finansal tabloların sunumunda gelir üzerinden alınan vergilerin tahakkukunun doğru olup olmadığını değerlendirmesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
13. BDS 250 kapsamında; bağımsız denetçinin işletmenin vergi cenneti olarak bilinen yerlerde kayıtlı olan şirketlerde olağandışı işlemler yapıldığını tespit etmesi ve değerlendirmesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.			
14. BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçi tarafından işletmenin finansal tablolarına ait “önemli yanlışlık” riskinin değerlendirilmesinde, vergi beyannamelerinden elde edilen ve işletmenin finansal tablolarına aktarılan bilgilerin kontrol edilmesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
15. BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçinin vergilendirmeye ilişkin “önemli yanlışlık” riskini değerlendirmesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.			
16. BDS 315 kapsamında; bağımsız denetçinin, işletmenin faaliyetlerini etkileyen cari gümrük vergisi politikalarına ilişkin “önemli yanlışlık” riskini değerlendirmesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			

17. BDS 550 kapsamında; bağımsız denetçinin işletmenin gelirine ilişkin vergi beyannamelerini tetkik etmesi ve değerlendirmesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
18. BDS 620 kapsamında; bağımsız denetçinin ertelenmiş gelir vergisi ile ilgili muhasebe yöntemlerinin uygulanıp uygulanmadığını tespit etmesi ve değerlendirmesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
19. BDS 705 kapsamında; bağımsız denetçi raporundaki görüşünün dayanağı bölümünde, stokların fazla gösterilmesi nedeniyle gelir vergisi üzerindeki etki tutarının tespit edilmesi ve belirtilmesi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlar.			
20. Bağımsız denetçilerin işletmelerde Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.			
21. Bağımsız denetçilerin muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamaz.			



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Mutlu YORULDU
Doğum Yeri ve Tarihi : Karşiyaka / 06.04.1985

Eğitim Durumu

Ön Lisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi / İktisat Fakültesi/ Dış Ticaret, 2010.
Atatürk Üniversitesi / Açık Öğretim Fakültesi / Adalet, 2016.
Lisans Öğrenimi : Manisa Celal Bayar Üniversitesi / İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi/Maliye, 2007.
Anadolu Üniversitesi / İktisat Fakültesi / İktisat, 2013.
Lisansüstü Öğrenimi : Dokuz Eylül Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Mali
Hukuk ABD / Yüksek Lisans, 2011.
Adnan Menderes Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü /
Maliye ABD /Doktora, 2018.
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce (YÖKDİL: 72,5)

İş Deneyimi

Öğretim Görevlisi : (2012-Devam Etmekte) Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Kula
Meslek Yüksekokulu, Kula / Manisa, (2012-...).
SMMM (2012-2014)

İletişim

e-posta Adresi: mutluyoruldu@gmail.com

Tarih :