

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BAĞIMSIZ DENETİMİN VERGİ
KAYIP VE KAÇAĞI ÜZERİNE ETKİSİ**

Yasemin ÇELİK

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**DANIŞMAN
Dr. Hakan TAŞTAN**

İSTANBUL, Ekim 2013

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BAĞIMSIZ DENETİMİN VERGİ
KAYIP VE KAÇAĞI ÜZERİNE ETKİSİ

Yasemin ÇELİK
11SB08045

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

DANIŞMAN
Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Ekim 2013

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BAĞIMSIZ DENETİMİN VERGİ
KAYIP VE KAÇAĞI ÜZERİNE ETKİSİ

Yasemin ÇELİK
(Enstitü No: **11SB08045**)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Dr. Hakan TAŞTAN

Diğer Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT

: Doç. Dr. Murat AZALTUN

İSTANBUL, Ekim 2013

ÖNSÖZ

Eleştirileriyle çalışmamda beni yönlendiren değerli hocam Dr. Hakan TAŞTAN'a sonsuz teşekkürler.

Ekim, 2013

Yasemin ÇELİK

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
KISALTMALAR.....	vii
TABLO LİSTESİ	viii
BÖLÜM 1 GİRİŞ	1
BÖLÜM 2 DENETİMİN TANIMI, GELİŞİMİ VE TÜRLERİ	3
2.1. DENETİMİN TANIMI	3
2.2. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	4
2.3. DENETİMİN TÜRLERİ	6
2.3.1. Denetimin Konusuna Ve Amacına Göre Denetim Türleri.....	6
2.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi.....	6
2.3.1.2. Uygunluk Denetimi	7
2.3.1.3. Faaliyet Denetimi	8
2.3.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri	9
2.3.2.1. İç Denetim	9
2.3.2.2. Kamu Denetimi	11
2.3.2.2.1. Devlet Denetleme Kurulu	12
2.3.2.2.2. Sayıştay	13
2.3.2.2.3. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu	13
2.3.2.2.4. Maliye Bakanlığına Bağlı Vergi Denetim Kurulu	13
2.3.2.2.5. Hazine Müsteşarlığı	14
2.3.2.2.6. Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu	14
2.3.2.2.7. Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Denetimi	16

2.3.2.2.8. Sosyal Güvenlik Kurumu Denetimi	16
2.3.2.3. Bağımsız Denetim.....	17
2.3.3. Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri.....	18
2.3.3.1. Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetimi)	19
2.3.3.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi).....	19
2.3.3.3. Özel Denetim	19
BÖLÜM 3 BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE GELİŞİMİ.....	21
3.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI.....	21
3.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ.....	22
3.2.1. Dünyada Muhasebe Ve Denetime İlişkin Düzenleyici Kuruluşlar	24
3.2.1.1. IFAC – International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)	24
3.2.1.2. FASB – Financial Accounting Standards Board (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu).....	27
3.2.1.3. FEE - The European Federation of Accountant (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)	28
3.2.2. Türkiye’de Muhasebe Ve Denetime İlişkin Gelişmeler	28
3.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ VE ÖNEMİ.....	30
3.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI.....	31
3.4.1. Denetlenen Firmaya Yararları	32
3.4.2. Denetlenen Firmanın Ortaklarına Sağladığı Yararlar	33
3.4.3. Denetlenen Firma ile İlişkisi Olan Üçüncü Kişilere Ve Sermaye-Para Piyasası’na Sağladığı Yararlar.....	33
3.5. BAĞIMSIZ DENETİM YAPANLARIN SORUMLULUKLARI.....	34
BÖLÜM 4 VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI.....	37
4.1. VERGİNİN TANIMI	37
4.2. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ TANIMI VE NEDENLERİ.....	38
4.2.1. Vergi Kayıp Ve Kaçağının Tanımı	38
4.2.2. Vergi Kayıp Ve Kaçağının Nedenleri	49
4.3. KAYIT DIŞI EKONOMİ TANIMI, TÜRLERİ VE NEDENLERİ.....	49
4.3.1. Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı.....	49
4.3.2. Kayıt Dışı Ekonominin Türleri.....	51
4.3.2.1. Yer Altı Ekonomisi (Yasa Dışı Faaliyetler)	52
4.3.2.2. Yarı Kayıtlı Ekonomi.....	53
4.3.2.3. Yasal Olarak Kayıt Dışında Kalan Ekonomi.....	53
4.3.3. Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri.....	55
4.3.3.1. Ekonomik Yapı, Verimlilik, İşletme Büyüklüğü Ve Bürokratik Unsurlar	56
4.3.3.2. Enflasyon Ve Ekonomik Krizler.....	56

4.3.3.3. Nakit Ekonomisi.....	57
4.3.3.4. Vergisel Nedenler	57
4.3.3.5. Kayıt Dışı İstihdam	58
4.3.4. Kayıt Dışı Ekonominin Ölçümü.....	58
4.3.4.1. Doğrudan Ölçme Yöntemleri.....	59
4.3.4.2. Dolaylı Ölçme Yöntemleri	59
4.4. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN SONUÇLARI.....	60
4.4.1. Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri	60
4.4.1.1. Ekonomik Sorunlar.....	61
4.4.1.2. Mali Sorunlar	62
4.4.1.3. Psiko-Sosyal Sorunlar	62
4.4.1.4. Politik Sorunlar.....	63
4.4.2. Kayıt Dışı Ekonominin Olumlu Etkileri.....	64

BÖLÜM 5 BAĞIMSIZ DENETİMİN VERGİ KAYIP VE

KAÇAĞI ÜZERİNE ETKİSİ 66

5.1. BAĞIMSIZ DENETİM İLE VERGİ DENETİMİNİN İLİŞKİSİ.....	66
5.1.1. Bağımsız Denetçi - Vergi Denetçisi İlişkisi	66
5.1.2. Bağımsız Denetimin Ve Vergi Denetiminin Amaçları	68
5.1.3. Bağımsız Denetimin Ve Vergi Denetiminin Sundukları Hizmetler.....	70
5.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDEKİ ÖNEMİ	73
5.2.1. Yeni TTK'ya Göre Bağımsız Denetime Tabi Olan Kuruluşlar	80
5.2.2. Bağımsız Denetçilerin Vergisel İncelemeleri	86

BÖLÜM 6 SONUÇ..... 87

KAYNAKLAR 89

ÖZET

Devletin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi, çeşitli kaynaklardan sağlanan kamu gelirlerine bağlıdır. Bu kaynaklar içinde en önemli olanı toplanan vergilerdir.

Verginin karşılıksız olması nedeniyle bireylerde bir direnç ile karşılaşılması normaldir. Bu nedenle bazı mükellefler elde ettikleri gelirlerden devlete hiç pay vermek istemezler ya da daha az pay vermek için gelirlerinin bir kısmını veya tamamını kayıt dışına çıkarma eğiliminde olabilirler. Özellikle vergi direnci vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri zorlandığında daha da belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Bağımsız denetim, işletme yönetimi için faaliyetlerle ilgili daha doğru, daha sağlıklı karar verebilme imkanı yakalanmasını sağlar. Yayınlanan denetim raporu, sadece şirket yönetimi için değil bütün bilgi kullanıcıları için güvenilir bir kaynak oluşturur. Mali tabloların tarafsız, şeffaf ve genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde denetlenmesi sonucunda vergi matrahının da kontrolü yapılmış olur ve bu denetim aynı zamanda devletin denetleme yükünü de hafifletmiş olur.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kayıp Kaçağı, Denetim, Bağımsız Denetim

ABSTRACT

To fulfill the undertaken duties of the government's, is tied to public revenues provided with various sources. The most important one is taxes.

It is usual to encounter a resistance at individuals since the taxes are unilateral. For this reason, some of the taxpayer is not willing to give any share or they can be in tendency to unrecord some or all of their income to give less share to the government from their incomes. The tax resistance rises more explicitly, especially when the principles of generality and equality are forced.

Independent audit provides the opportunity to give more proper and healthier decisions related to operations for business management. The published audit report, constitutes a reliable resource not only for corporate governance but also for the whole information users. As a result of auditing financial statements in the scope of objective, transparent and generally accepted auditing standards, the tax assessment shall be also audited and this audit shall also reduce the government's auditing burden.

Key Words: Tax, Tax Evasion, Audit, Independent Audit

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
EFTA	Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
IAASB	International Auditing and Assurance Standardss Board
IAS	International Accounting Standart
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standarts Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SIC	Stading Interpretations Committee
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
USGAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

	SAYFA NO
Tablo 2.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi	6
Tablo 2.2. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı	11
Tablo 4.1. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011 – 2013)	40
Tablo 4.2. Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetler	50
Tablo 5.1. Mükelleflerin Denetlenme Oranları.....	74
Tablo 5.2. Gelir, Kurumlar Ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	75
Tablo 5.3. Vergi Türleri İtibariyle 2009 Yılı İnceleme Sonuçları (TL)	76
Tablo 5.4. Vergi Türleri İtibariyle 2011 Yılı İnceleme Sonuçları (TL)	76
Tablo 5.5. Vergi Türleri İtibariyle 2012 Yılı İnceleme Sonuçları (TL)	77
Tablo 5.6. 2012 Yılı Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu	78
Tablo 5.7. 1990 Yılından 2011 Yılına Kadar Muhasebe Meslek Odaları Ve Muhasebe Meslek Mensupları.....	78
Tablo 5.8. Bir Şirket İçin Hesap Dönemleri İtibarıyla Ölçütlerin Sağlanması Ve Denetime Tabi Olma Durumu	81

BÖLÜM 1 GİRİŞ

Devletin varlığını sürdürebilmesi ve üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için kullandığı en önemli gelir kaynağı, egemenlik hakkına dayanarak tek taraflı olarak toplamış olduğu vergi gelirleridir. Devlet vergilendirmeyi ülkedeki mükelleflerin mali güçlerine göre düzenler. Devletin, finansman kaynağı olarak kullandığı bu vergi gelirlerinin zamanında ve kanuni ölçütlere uygun olarak toplanabilmesi oldukça önemlidir.

Devletin vergi gelirlerinin büyük çoğunluğunu oluşturan özel işletmelerin temel sorunu ise hızlı rekabet ortamında yaşayabilmek ve küreselleşen dünya piyasalarında yer edinebilmektir. İşletme yönetimlerinin böyle bir ortamda varlığını sürdürebilmesi verimliliği sağlaması ile mümkündür. İşletmeler, en az maliyetle, etkin bir şekilde kar elde etmeyi ister. Maliyet kalemlerinde önemli bir paya sahip olan vergi de aslında, katlanılmak istenmeyen, hatta kaçınılan bir unsur olarak karşımıza burada çıkmaktadır.

Mükelleflerin vergi kanununa uyma konusunda isteksizlik duymaları, devletin en önemli gelir kaynağı olan verginin denetimini zorunlu kılmıştır. Vergi denetiminin temel amacı, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele ederek bunun en aza indirilmesini sağlamaktır. Mükellefleri vergi kanunlarına uymaya zorlayacak, uymayanlara gerekli yaptırımları uygulatacak kurum, denetim kurumlarıdır.

Bu çalışmada bağımsız denetimin vergi kayıp ve kaçığı üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır;

İlk bölümde denetim konusu ele alınarak tanımı, gelişimi ve türleri üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde bağımsız denetimin tanımı yapılarak dünyada ve Türkiye'deki gelişiminden kısaca bahsedilerek bağımsız denetimin gerekliliği, yararları ve bağımsız denetim yapanların sorumlulukları ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde genel olarak vergi, vergi kayıp ve kaçığı kavramları ve vergi kaybına neden olan unsurlar irdelenerek nedenleri, türleri ve olumsuz sonuçları üzerinde durulmuştur.

Dördüncü bölümde bağımsız ve vergi denetlenmelerinin ilişkisi, çalışma yöntemleri, benzerlikleri ve farklılıkları ele alınarak bağımsız denetimin vergi kaybındaki yeri üzerinde durulmuştur.

BÖLÜM 2 DENETİMİN TANIMI, GELİŞİMİ VE TURLERİ

2.1. DENETİMİN TANIMI

Türk Dil Kurumunun yaptığı tanıma göre, “denetleme, bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol etmektir.”¹ Hukuki anlamda denetleme ise gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik etmektir.² Denetim kavramının, batı dillerindeki karşılığı audit kökenini oluşturan Latince “**audire**” kelimesi; işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir.³

Muhasebe denetiminin çeşitli tanımları yapılabilir. Denetimin tüm işlevlerini bir araya getiren tanımı yapmak oldukça zordur. Ancak genel olarak kabul görmüş muhasebe denetimi tanımı şöyledir: “Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.”⁴

Denetim hakkındaki diğer bazı tanımlar ise şöyledir: “Denetim, bir müessesenin muhasebe belgelerini eleştirici nitelikte gözden geçirmedir.” “Denetim, belirlenen bir bilgi hakkında kanıt toplayıp değerlendirerek, bu bilginin kabul edilen kriterlerle karşılaştırılarak uygunluğunun rapora bağlanmasıdır.” “Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve

¹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.52053829765113.22680667, Erişim Tarihi 18.07.2013.

² Ercan Alptürk, *İç Denetim Rehberi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.3.

³ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.52053843ac9214.64478204, Erişim Tarihi 18.07.2013.

⁴ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2006, s.23.

olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir.”⁵

2.2. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Sanayi devriminden önce denetim resmen kabul edilmiş bir meslek değildi. Bununla birlikte çok eski zamanlardan beri denetim faaliyeti değişik biçimlerde de olsa yürütüle gelmiştir. Bu devirlerde yapılmış her işlem eksiksiz bir biçimde tek tek denetlenmekteydi. Bu açıdan %100'lük bir inceleme veya doğrulama söz konusu idi. Denetimin amacı yanıltmaların önlenmesi ve işletme sahibine, hizmet verenlerin hizmetlerinin dürüstlük derecelerinin saptanmasıydı.⁶

Bilinen ilk denetim örnekleri Mısır medeniyetine ilişkin olup bu dönemde firavunların alacakları verginin tespiti için tarım ürünleri, özel olarak yetiştirilen kişiler tarafından denetlenmekteydi. Daha sonra Atina'da Maliye tahsildarının hesaplarını inceleyen ve yolsuzlukları ortaya çıkaran denetleme kuruluşlarının varlığını görüyoruz.⁷

Sanayi devriminden 1900'lü yıllara kadar olan sürede, iktisadi ve teknolojik gelişmelere paralel olarak, özellikle anonim şirket şeklinde kurulan işletmeler artmış; giderek büyümüş ve önem kazanmışlardır. İşletmelerin büyüyüp geliştiklerini gören sermaye sahipleri, artık işletmelerini kontrol altına tutamayınca işletmelerinin yönetimlerini; yöneticiliği kendilerine meslek olarak seçmiş olan yöneticilere devretmeye başlamışlardır. İşletmelerini, meslekten yöneticilere devreden sermaye sahipleri, işletmelerinden ve sermayelerinden sağlıklı bilgi alma ihtiyacı duymaya başlamışlardır. Çünkü işletme sahipleri ile yöneticiler artık ayrılmışlardır. Bu nedenle işletme sahipleri; işletmelerinde yürütülen faaliyetleri ve yöneticileri kontrol etmek, yolsuzluklara karşı işletme ve varlıklarını korumak amacı ile bağımsız uzmanlara denetim yaptırmaya başlamışlardır. Muhasebe denetiminin başlangıcı olan bu dönemde, yapılan denetim çalışmalarının asıl amacı, muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri ortaya çıkarmaktı. Denetim çalışmaları; genellikle muhasebe defter ve kayıtlarındaki tutarların mekanik (sayısal) doğruluğunu araştırmaya yönelikti. Bu dönemde yapılan

⁵ Yasin Ulusoy, *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.31.

⁶ Ersin Güredin (I), *Denetim*, Beta Basım, İstanbul, 1998, s.7.

⁷ Sedat Akbıyık, *Vergi Uygulamaları Yönüyle; Denetim ve Raporlama*, Ekin Kitabevi, Ankara, 2005, s.3.

denetimlerde, defterler ve defterlerin dayandıkları belgelerin incelenmesi yeterli sayılıyordu. Denetimin ilk şekli olan bu denetimlere “Belge Denetimi” denmektedir.⁸

1900-1930 Döneminde ortaya çıkan bazı gelişmeler, denetçileri işletmelerin mali tablolarını bir bütün olarak denetlemeye yönlendirmiştir: İşletmelerle ilgilenen kişi ve kuruluşların sayılarında önemli artışlar olmuştur. İşletme yönetimleri çeşitli iç kontrol yapıları oluşturarak hata ve hileleri bulmaya ve önlemeye yönelmişlerdir. Gelişen denetim prosedürleri yardımıyla işletmeler daha bilimsel olarak incelenmeye başlanmıştır. İşletmenin muhasebe belge ve kayıtlarının tümünün incelenmesi yöntemi, yerini örnekleme çalışmalarına bırakmıştır. Bu dönemde yaklaşım, işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine, mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmak olmuştur. Böylece bu dönemde, günümüz modern denetim anlayışının temelleri atılmıştır. Bu tür denetim çalışmalarına “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı” adı verilmiştir.⁹

Borsaların gelişmesi, şirket hisselerinin çok geniş halk kitlelerine yayılmasına neden olmuş, bu şekilde işletmeye sahip olanlar (sermayedarlar) ile yöneticilerin ayrılması, kaynakların kullanım biçimlerini ve kendilerine sunulan faaliyet sonuçlarını kontrol etmek isteyen ortaklar adına, bağımsız ve uzman kişilerce işletme hesaplarının denetlenmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Önceleri yalnız sermayedarlar açısından kayıtların kontrolü şeklinde yapılan denetim, zaman içerisinde kredi veren kuruluşların ihtiyacı olan bilgileri karşılamaya ve devletin vergi alacağını güven altına alma şeklindeki bir denetim şekline dönüşmüştür. Mali tabloların doğruluğu şekline dönüşmüş olan bu denetim şekli yasal uygulamalar ve düzenlemeler ile pekiştirilerek, denetimin bağımsız ve saygın bir hale gelmesine yardımcı olmuştur.¹⁰

⁸ Hasan Türedi, *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2007, s.16.

⁹ Bozkurt, s.18.

¹⁰ Akbıyık, s.5.

Tablo 2.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetimin Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi 1900 Yılları Arası	% 100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar Ve İşletmeye Borç Verenler
1900 - 1930	% 100'lük Bir İnceleme Ve Örneklemeye Başvurma	Bilançonun Ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler Ve Devlet
1930'dan Bugüne	Finansal Verilerin Örneklemeye Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk Ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler Ve Diğer Gruplar

Kaynak: Güredin (I), s.7.

2.3. DENETİMİN TÜRLERİ

Denetim çalışmaları, yapılan denetime göre çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Bu kısımda, denetimle ulaşılmak istenen amaca göre, denetimi yapan denetçilere göre ve denetimin uygulandığı zamana göre denetimin türlerine değinilecektir.¹¹

2.3.1. Denetimin Konusuna Ve Amacına Göre Denetim Türleri

Konusuna ve amacına göre denetim türleri, mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, performans (faaliyet) denetimi olmak üzere üç grupta incelenebilir.

2.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Bilindiği gibi muhasebe sürecinde işletme ile ilgili finansal nitelikli işlemlerin tanımlanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve bunların özetlenmesi muhasebenin birinci işlevini oluşturmaktadır. Bu sürecin sonunda elde edilen çıktılar, muhasebe bilgisinin özetlendiği temel finansal tablolar olan; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosudur. Finansal tablolar, işletme dışına işletme ile

¹¹ Mehmet Bakır, *Denetim*, Dilara Yayinevi, Trabzon, 2007, s.19.

ilgili finansal bilgi sunmanın temel araçlarıdır ve işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını para birimi olarak gösterirler.¹²

26 Aralık 1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ile Muhasebe Hukukunun oluşturulmasının ilk adımı atılmış ve muhasebenin usul ve esasları belirlenmiştir. Uygulamaya konulan Muhasebe usul ve esasları ile; işletme faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin gerçek durumu yansıtmamasının sağlanması ve denetim çalışmalarının kolaylaştırılması amaçlanmıştır.¹³

Bu tür denetim, işletmenin mali tablolarında sunulan bilgilerinin doğruluğunu tespit etmeye yönelik bir denetimdir. Bu sonucu elde etmek üzere; mali tablolardaki bilgilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu gibi belgelerden defter kayıtlarına, buradan mali tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı tespit edilmeye çalışılır ve aynı zamanda mevcut bilgilerin yasalara, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, doğruluk ve dürüstlük kurallarına uygun olup olmadığı tespit edilmeye çalışılır. Bu tür denetimler bağımsız denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür.¹⁴

2.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Her işletme, faaliyet amaçlarına ulaşmak için, işletme içinde bir dizi yordamı, kuralı ve politikayı oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. Ayrıca yasalar ve hükümetlerce yapılan düzenlemeler de işletmece uyulması zorunlu (veya gerekli) olan ve iç işleyişe yansıyan öğelerdir. İşletme yönetimi, konulmuş olan bu politikalara, kurallara, yordamlara, örgüt bölümlerince uyulup uyulmadığını belirlemek amacıyla denetim yapılmasını isteyebilir. Denetçi için, bölümlerce uyulması gerekli bu kurallar, ölçütlerdir ve bölümlerin bu ölçütlere uyma ve uygulama derecesinin denetçi tarafından belirlenmesi uygunluk denetimidir.¹⁵

Bu tür denetim, işletme faaliyetlerinin gerek işletme yönetimince ve gerekse yetkili kurum ve kuruluşlarca konulmuş kurallara ne ölçüde uygun olarak yapıldığını tespiti

¹² Melih Erdoğan, *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.3.

¹³ Hüseyin Mert, *Yeniden Değerleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 38, 1996, s.76-79.

¹⁴ Bakır, s.20.

¹⁵ Erdoğan, s.5.

yönelik denetimdir. Bu tür denetimler; iç denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür.¹⁶

2.3.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi 1960'lı yıllardan itibaren gelişmeye başlayan bir denetim türüdür.¹⁷ Faaliyet denetimi, örgütsel faaliyetlerin sistematik bir biçimde incelenerek, bu faaliyetler için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğe ilişkin sonuçlarının saptanmasıdır.¹⁸

Verimlilik, etkinlik ve denetim birbirleriyle bağlantılı ve birbirlerini etkileyen kavramlardır. Çünkü bir örgütte verimlilik ve etkinliğin sağlanabilmesi ancak iyi bir denetim ile mümkündür. Ayrıca denetim sistemi ancak verimlilik ve etkinliği sağladığı takdirde başarılı sonuçlar verebilir.¹⁹

Etkinlik; işletmenin, bölümler temelinde belirlenmiş olduğu hedeflerine ulaşmasının ölçüsüdür. Verimlilik ise belirlenmiş hedeflerle, bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır. Faaliyet denetiminin amacı, bir başarı (performans) denetimi yaparak, geliştirilecek ve/veya düzeltilecek alanları tanımlamak ve öneriler geliştirmektir. Faaliyet denetimi, başarı denetimi veya yönetim denetimi olarak da anılmaktadır.²⁰

Faaliyet denetimi; salt muhasebe işlemleri ile sınırlı olmayıp, işletmenin diğer işlevlerini de içermektedir. Bu nedenle uygulama alanı oldukça geniştir. Faaliyet denetiminin inceleme alanına; işletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girebilmektedir. Bu nedenle faaliyet denetiminin uygulanması, diğer denetim türlerine göre daha karmaşıktır. Özellikle karşılaştırma ölçütleri diğerlerine göre daha soyuttur. Genelde ölçüt olarak bütçeler, başarı ölçütleri, oranlar ve sektör ortalamaları kullanılmaktadır.²¹

¹⁶ Bakır, s.20.

¹⁷ Bozkurt, s.29.

¹⁸ Erdoğan, s.6.

¹⁹ http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md140/Kamu%20Harcamaları%20A.%20ARSLAN_.pdf s.6, Erişim Tarihi 08.10.2012.

²⁰ Erdoğan, s.6.

²¹ Bozkurt, s.29.

2.3.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bu açıdan yapılan sınıflandırmalar temelde, denetçinin işletmenin personeli olup olmamasına ve işletme dışında ise, denetçi ile işletmeyi bir araya getiren hukuki bağa (denetim sözleşmesi ve yasalar) göre biçimlenmektedir.²²

Denetçiler yaptıkları denetim çalışmalarının içeriğine ve konumlarına göre genelde üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar, Bağımsız Denetçiler, İç Denetçiler ve Kamu Denetçileri'dir.²³

2.3.2.1. İç Denetim

Günümüzde kontrol ve yönetim anlayışında yaşanan değişimler nedeniyle işletmeler, performanslarının iyileştirilmesi ve mevcut sistemlerinin geliştirilmesi ihtiyacı duymaktadırlar. Organizasyonel değişikliklere ve yeni teknolojilere ayak uydurabilmek için durumlarını gözden geçiren, yeni anlayış ve yaklaşımları benimseyen işletmelerin sayısı giderek artmaktadır. Yönetim hedeflerinin gerçekleştirme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan ve yönetsel bir kontrol aracı olan iç denetim, işletmedeki diğer kontrollerin de etkinliğini ölçer ve değerlendirir.²⁴

İç denetim, bir kurumun içyapısı içinde yer alan, ancak belirli bir bağımsızlık düzeyine sahip kişi ya da birimlerce gerçekleştirilen denetimdir. Bağımsızlık, iç denetim için kilit bir kavram olup, aksi halde kurumun kendi bünyesinde yer alan ve kurumun en üst yöneticisine bağlı olarak faaliyet gösteren kişilerin gerçekleştirecekleri denetimin gerçek anlamda bir denetim olması beklenmez.²⁵

İç denetim, "işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin, uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi olarak" tanımlanmaktadır. Bir başka ifade ile iç denetim, "örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur". İç denetimde, işletme kendi iç kontrollerinin tatmin edici düzeyde işlediğini teyit etmek amacıyla kendi yararına bu denetimi sürdürmektedir. İç denetim, işletmenin bütün bölümlerinin organizasyon yapısının gelişmesini sağladığı

²² Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, 1.Cilt, Yıldız Ofset, İstanbul, 2004, s.12.

²³ Bozkurt, s.31.

²⁴ Burcu Adiloğlu, *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.3.

²⁵ H.Ömer Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, 145.Yıl Yayınları, Ankara, 2007, s.15.

gibi, hata ve hilelerin önüne geçilmesinde de faydalı olmaktadır. İç denetimin amacı, işletme varlıklarının korunması, işletme faaliyetlerinde etkinliğin artırılması, muhasebe verilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanmasıdır.²⁶

İşletme faaliyetlerinin alanı, konusu ve teknik yapısının sürekli bir değişim ve gelişim içinde olması nedeniyle, iç denetimin tanımında da bir değişim ve gelişim süreci yaşanmıştır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) tarafından 1957 yılında yapılan tanıma göre, iç denetim; muhasebe, finans ve diğer faaliyet alanlarında örgüt içindeki bağımsız değerlendirme faaliyeti olarak belirtilmiştir. Genişletilen bu tanımla, iç denetim önceleri sadece muhasebe odaklı bir fonksiyonken, zamanla yönetim odaklı bir fonksiyon haline gelmiştir. Enstitü tarafından 1999 yılında güncellenen tanımın bugünkü kapsamı dikkate alındığında, iç denetim fonksiyonunun geçmişe göre önemli ölçüde değiştiği görülmektedir. Söz konusu değişimin temel noktaları şunlardır;²⁷

- İç denetimin temel amacı kurum faaliyetlerini geliştirmek, iyileştirmek ve onlara değer katmaktır. Gelenen noktada iç denetim, geçmişteki işlemlerin uygunluğu yanında kurumun geleceğinin şekillendirilmesine de odaklanmıştır.
- Denetlenen faaliyetler konusunda bir yandan yönetime güvence verilirken diğer yandan da istenildiğinde yönetime danışmanlık fonksiyonu üstlenebilmektedir.
- İç denetim çalışması, denetçilerin kişisel inisiyatiflerden mümkün olduğu kadar arınmış, sistemli ve standart bir hale getirilmiş olan prensip ve yaklaşımlara göre ve risk odaklı bir anlayış içerisinde gerçekleştirilmektedir.
- İç denetim, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu amaçla kurum bünyesinde oluşturulan risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim sistem ve süreçlerinin etkinliği ve verimliliği değerlendirilmekte ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır.

²⁶ Ulusoy, s.36.

²⁷ Adiloğlu, s.8.

Tablo 2.2. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar
1950'li yıllar	İşletme varlıklarının korunması
1960'lı yıllar	İşletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi
1970'li yıllar	Uygunluk denetiminin yapılması
1980'li yıllar	İşletme etkinliğinin denetlenmesi
1990'lı yıllar	İşletme amaçlarına ulaşılması
2000'li yıllar	İşletmeye artı değer katma

Kaynak: Mehmet Ünsal Memiş, *Etkin ve Başarılı İç Denetim İçin Gerekli Koşullar*, Mali Çözüm Dergisi, Yıl Ocak-Şubat 2008, Sayı 85, s.80.

İşletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. İç denetçiler; işletmelerde uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar. Yaptıkları çalışmalar sonucunda bulgularını ve önerilerini bir rapor biçiminde tepe yönetimine sunarlar. İç denetçiler; normal olarak bir denetçide olması gereken özellikleri taşırlar. Ancak bağımsızlık derecelerinde doğal olarak tartışma vardır.²⁸

2.3.2.2. Kamu Denetimi

Devletin var oluş gerekçelerinden birisi de insanları, iktisadi faaliyetleri ve olayları denetim altına alabilmesidir. Ülkemizde kamu denetimi dağınık ama yaygın bir biçimde işletmeleri denetim altına almıştır. İşletmelerin kuruluş aşamasında başlayan denetim zinciri işletmenin tasfiyesinin tamamlanması ile son bulmaktadır.²⁹

Kamu kuruluşlarının denetimi, kanunlar ve devlet tarafından ortaya çıkarılan düzenlemelerle gerçekleştirilir. Devlete ait kuruluşların denetiminde amaç, genelde kanun, tüzük ve yönetmelikler yolu ile belirlenen muhasebe ilkelerine ve diğer standartlara uygunluğunun incelenmesidir. Genelde, kamu sektörü denetimlerinde, mali tabloların denetiminin yanı sıra kuruluşların faaliyet verimliliğinin ve etkinliklerinin de değerlendirilmesi yapılır. Bu nedenle, kamu sektöründe denetimin kapsamı diğer denetim türlerine göre oldukça geniştir.³⁰

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışıp, kamu yararına denetim yapan kişilere, kamu denetçisi adı verilmektedir. Kamu denetçileri, oluşturulmuş olan yasa, yönetmelik ve

²⁸ Bozkurt, s.33.

²⁹ Faruk Güçlü, *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008, s.64.

³⁰ Tamer Aksoy, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Basımevi, Ankara, 2006, s.70-71.

genel politikalara göre denetim faaliyetinde bulunurlar. Kamu denetçileri, kendi kurumlarında yaptıkları çalışmalarda iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda kamu denetimi görevini yerine getirirler. Her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de görev yapan çok sayıda kamu denetim örgütü bulunmaktadır. Bunların bazıları sırf kamu kuruluşlarında, bazıları ise hem kamu kuruluşlarında hem de özel sektör işletmelerinde denetim yaparlar. Kamu denetçilerinin bağlı buldukları kurumların bazıları aşağıda sıralanmıştır:³¹

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığına Bağlı Vergi Denetim Kurulu,
- Hazine Müsteşarlığı,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Denetimi,
- Sosyal Güvenlik Kurumu Denetimi

2.3.2.2.1. Devlet Denetleme Kurulu

Kuruluşun amacı:

Yönetimin hukuka uygun, düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacı ile devlet başkanlığına bağlı "Devlet Denetleme Kurulu" kurulmuştur.

Görevi:

Devlet Denetleme Kurulunun görevi Cumhurbaşkanının isteği üzerine;

- Tüm kamu kuruluş ve kurumlarında,
- Tüm kamu kuruluş ve kurumları tarafından en az sermayelerinin yarısından çoğuna katılmak suretiyle oluşturulan her türlü kuruluşta,
- Kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında,
- Her düzeydeki işçi ve işveren meslek teşekküllerinde,
- Kamuya yararlı derneklerde,

her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeler yapmaktır.

³¹ Bozkurt, s.33-34.

Silahlı Kuvvetler ve yargı organları Devlet Denetleme Kurulunun görev alanı dışındadır.³²

2.3.2.2.2. Sayıştay

Tarihsel gelişim içinde, mutlak yetkili hükümdarların yasama yetkilerini seçimle iş başına gelen parlamentolara devretmek zorunda kalmalarıyla birlikte devlet gelirlerinin toplanmasına ve giderlerinin yapılmasına izin verme yetkisi, ya da özlü bir deyişle “bütçe hakkı”, parlamentolara geçmiştir. Parlamentolar bütçe aracılığıyla yürütme organına verdikleri yetkilerin kendi koydukları ilke ve sınırlar içinde uygulanıp uygulanmadığını bütün ayrıntılarıyla denetlemek ihtiyacı içinde olmuşlardır. Bu ihtiyacın bir sonucu olarak parlamento adına görev yapan uzman ve tarafsız kurumların kurulması düşüncesi doğmuştur. Sayıştaylar işte bu tarihsel gelişim ve ihtiyacın bir ürünüdür. Anayasamız Sayıştaya;

- Genel ve katma bütçeli dairelerin gelir, gider ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek,
- Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak,
- Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak,
- Türkiye Büyük Millet Meclisine kesin hesap kanun tasarıları hakkında uygunluk bildirimini sunmak,

görevlerini vermiştir.³³

2.3.2.2.3. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu

Denetleme Kurulu, Başbakanlığa bağlı, tüzel kişiliğe sahip yüksek bir denetleme organıdır. Denetleme Kurulunun görevi: Başbakanın görevlendirmesi üzerine incelemelerde bulunmaktır.³⁴

2.3.2.2.4. Maliye Bakanlığına Bağlı Vergi Denetim Kurulu

Kamu hizmetlerinin en önemli kaynağını oluşturan vergilerin, yasalara uygun bir şekilde ödenip ödenmediğinin denetlenmesi, bir başka deyişle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespiti ve sağlanması amacıyla yapılan vergi incelemeleri, beyana dayalı modern vergi sistemlerinin vazgeçilmez unsurlarındandır.

³² <http://www.bilgi-rehberi.com/kanunlar/kanun12443bes.html> Erişim Tarihi 18.05.13.

³³ <http://www.sayistay.gov.tr/tc/brosurhtm.asp> Erişim Tarihi 18.05.2013.

³⁴ <http://www.sanayi.gov.tr/Files/Mevzuat/basbakanlik-yukse-denetl-15042010192118.pdf> Erişim Tarihi 18.05.2013.

Ülkemizde, 10.07.2011 tarihine kadar vergi incelemeleri esas itibariyle Maliye Bakanlığı çatısı altında çalışmakta olan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri eliyle yürütülmüştür.³⁵ 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname³⁶ ile Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş olup, Kurulun vergi incelemeleri dışında Maliye Bakanının onayı ile teftiş, inceleme ve soruşturma yapma yetkileri de bulunmaktadır. Söz konusu Kararname ile adı geçen kadrolarda görev yapan Maliye Bakanlığı mensupları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda durumlarına uygun Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmışlardır. Bu haliyle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Maliye Bakanlığı'nın kurumsal kültüre sahip denetim elemanlarını tek çatı altında toplamış ve vergi denetiminin tek elden yürütüleceği güçlü bir teşkilat olarak örgütlenmiştir.³⁷

2.3.2.2.5. Hazine Müsteşarlığı

4389 Kanun³⁸ ile diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasının ve her türlü bankacılık işlemlerinin denetimi, bankaların varlıkları, alacakları, öz kaynakları, borçları, kar ve zarar hesapları arasındaki ilgi ve dengelerin ve mali bünyeyi etkileyen diğer tüm unsurların tespit ve tahlili Kurum adına doğrudan Başkana bağlı bir Kurul teşkil eden bankalar yeminli murakıpları ve yardımcıları tarafından yapılır. Bankalar yeminli murakıpları ve yardımcıları; bu Kanunda yazılı görevleri ile kayıtlı olmak üzere vergi inceleme yetkisine ve 20/2/1930 tarihli ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun hükümlerine aykırı hareket eden banka ve ilgililer hakkında adı geçen Kanunun ek 1 inci maddesindeki yetkilere sahip oldukları gibi tüm bankaların kuruluş kanunu hükümleri ile diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasını da denetlemeye yetkilidirler.³⁹

2.3.2.2.6. Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu

Sermaye Piyasası Kurulu, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek amacıyla 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı

³⁵ <http://www.vdk.gov.tr/baskaninmesaji.html> Erişim Tarihi 19.05.2013.

³⁶ 10.07.2011 tarih, 646 sayılı KHK, 27990 sayılı Resmi Gazete.

³⁷ <http://www.vdk.gov.tr/baskaninmesaji.html> Erişim Tarihi 19.05.2013.

³⁸ 23.06.1999 tarih, 4389 sayılı Bankalar Kanunu, 23734 sayılı Resmi Gazete.

³⁹ <http://mevzuat.dpt.gov.tr/kanun/4389/> Erişim Tarihi 19.05.2013.

Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Söz konusu Kanunu yürürlükten kaldıran 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu⁴⁰ ile Kurulun görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Sermaye piyasasının güven açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını ve tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamak hedefleri doğrultusunda, Kurulun temel amaçları;

- Sermaye piyasalarının ve kurumlarının işleyiş kurallarını belirlemek,
- Piyasadan fon kullanan şirketlerin belli kurallara uygun olarak en iyi şekilde yararlanmalarını sağlamak,
- Sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak,
- Piyasaların adil ve etkin çalışmasını sağlamaktır.

Kurul bu hedeflere Kanun, yönetmelik ve tebliğlerle düzenlemeler yaparak, piyasaların gözetim ve denetimini sağlayarak ulaşılmaya çalışmaktadır.⁴¹

Bağımsız denetimi amacına uygun olarak gerçekleştirmek için uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri bağımsız denetimin kapsamını oluşturur. SPK hükümlerine uygun bir bağımsız denetimin gerçekleştirilebilmesi için uygulanacak bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin belirlenmesinde, ilgili Tebliğde yer alan hükümler ile SPK'nun konuya ilişkin düzenlemeleri ve yerine göre bağımsız denetim sözleşmesi ile raporlama gereklilikleri göz önünde bulundurulur.⁴²

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'inde⁴³ Kurul düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklaması zorunlu yıllık finansal tabloları bağımsız denetime tabi işletmeleri şu şekilde açıklamıştır;

- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- Aracı kurumlar,
- Portföy yönetim şirketleri,
- Yatırım fonları,
- Emeklilik yatırım fonları,

⁴⁰ 06.12.2012 tarih, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 28513 sayılı Resmi Gazete.

⁴¹ <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0> Erişim Tarihi 19.05.2013.

⁴² Aylin Karapınar, Rıdvan Bayırlı, Adem Altay, Emine Çına Bal, Hasan Bal, Salih Torun, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s.879.

⁴³ *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, Seri:X, No:22, Başlangıç Hükümleri, Madde5.

- Yatırım ortaklıkları,
- Konut finansmanı fonları,
- Varlık finansmanı fonları,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Kanun kapsamında halka açık sayılan ortaklıklar,
- Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları ve
- Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler.

2.3.2.2.7. Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Denetimi

Bakanlık bünyesinde oluşturulan Teftiş Kurulu, müfettiş nitelik ve yetkilerine sahip bir Başkanla yeteri kadar müfettişten oluşur. Başkan, Kurulda en az on iki yıl müfettiş olarak çalışmış olanlar arasından atanır. Kurul, Bakanın emri veya onayı üzerine, Bakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

- Bakanlık teşkilatıyla bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmek,
- Bakanlık amaçlarını daha iyi gerçekleştirmek, mevzuata, plan ve programa uygun çalışmasını sağlamak için gerekli önerileri hazırlamak ve gerektiğinde Bakana sunmak, kanun, tüzük ve yönetmelik tasarılarını inceleyip görüş bildirmek, Bakanlıkça hazırlanacak tasarı çalışmalarına katılmak,
- Denetimi Bakanlığa ait yerli ve yabancı anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri; kooperatifleri; organize sanayi bölgeleri, küçük sanayi siteleri, ticaret ve sanayi odaları, deniz ticaret odaları, ticaret borsaları, esnaf ve sanatkâr odaları ile bunların üst kuruluşlarını denetlemek,
- Mevzuatla verilen diğer görevleri yapmak.⁴⁴

2.3.2.2.8. Sosyal Güvenlik Kurumu Denetimi

Sigorta Teftiş Kurulu Başkanlığı, Başkan adına aşağıdaki görevleri yapar:

⁴⁴ <http://www.sanayi.gov.tr/Files/Mevzuat/sanayi-ve-ticaret-bakanli-20042010120615.pdf> Erişim Tarihi 19.05.2013

- Sosyal sigortalar ile ilgili mevzuat hakkında çalışmalar yapmak, mevzuatın uygulanmasını denetlemek,
- Sigorta Müfettişleri tarafından sosyal sigortalar mevzuatı ile ilgili olarak yapılan teftiş, kontrol, denetleme, inceleme ve soruşturma sonucu düzenlenen raporların sonuçlarını takip etmek,
- Yıl boyunca düzenlenen raporların sonuçlarını değerlendirerek, raporlar hakkında istatistiki bilgiler ile birlikte mevzuatın en fazla aksayan yönleri, uygulanabilirlikleri ve organizasyonun etkinliği gibi konularda önerilerle birlikte genel nitelikte bir değerlendirme raporu hazırlayıp, takip eden yılın Nisan ayının sonuna kadar Başkana sunmak,
- İşveren nezdinde işle ilgili her türlü kayıt ve belgeleri incelemek, ilgililerden bilgi istemek ve toplamak,
- İşin yürütülmesi için gerekli olan asgari işçilik miktarını saptamak,
- İşyerinde çalıştırılanlar ile iş sağlığı ve iş güvenliğine aykırı durumları tespit etmek,
- Kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük ve yönetmeliklerde gösterilen ve Başkan tarafından verilen teftiş hizmetleri ile ilgili diğer görevleri yapmaktır.⁴⁵

2.3.2.3. Bağımsız Denetim

Ekonomik yaşamın giderek karmaşıklaşan bir hal alması güvenilir ve tarafsız bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Karmaşıklaşan bu ekonomik yapı kullanıcılara sunulan bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olma olasılığını da azaltmaktadır. Bu bilgilerden yararlanarak karar alacak olanlar yararlandıkları bilgileri asıl kaynağından inceleme olanağına sahip olmadıkları için başkaları tarafından hazırlanan bu bilgilerin tarafsız ve doğru bir şekilde hazırlandığına güvenmek zorundadırlar.⁴⁶

Bağımsız dış denetim; denetlenen kuruluşa ait finansal tabloların, bağımsız bir denetçi tarafından tarafsız bir şekilde, kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetim standartlarına uyularak, daha önceden saptanmış olan ilke ve kurallara uygunluğunu açısından incelenmesi sonucu ulaşılan görüşlerin işletme ilgililerine ve kullanıcılara iletilmesi şeklinde tanımlanabilir.⁴⁷

⁴⁵ <http://mevzuat.kamudunyasi.com/SOSYAL-SIGORTALAR-KURUMU-BASKANLIGI-SIGORTA-TEFTIS-KURULU-YONETMELIGI-631i.cgi> Erişim Tarihi 19.05.2013.

⁴⁶ <http://www.yesevi.edu.tr/files/article/6.pdf> s.70, Erişim Tarihi 08.10.2012.

⁴⁷ <http://www.yesevi.edu.tr/files/article/6.pdf> s.71, Erişim Tarihi 08.10.2012.

Dış denetçi olarak anılmalarının nedeni, denetledikleri işletmenin bir çalışanı olmamalarından ileri gelmektedir. Dış denetçiler; eğitimleri, uzmanlıkları, yetenekleri ve bağımsızlık nitelikleriyle, denetim sürecinde çok önemli bir işlevi yerine getirirler. Bu nedenle denetledikleri işletmeye karşı sorumluluklarının yanı sıra toplumsal bir sorumluluk da taşırlar.⁴⁸

Yeni Ticaret Kanun'u⁴⁹ bağımsız denetime tabi olacak şirketleri şu şekilde açıklamıştır; Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, 6102 sayılı Kanun ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir:

- a) Aktif toplamı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı ikiyüzmilyon ve üstü Türk Lirası.
- e) Çalışan sayısı beşyüz ve üstü.

(2) Ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, 6102 sayılı Kanun ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.

(3) Ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşlar ile ekli (II) sayılı listenin yedinci sırası kapsamına giren kuruluşlar hariç olmak üzere sermayesinin en az % 50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bu Kararın kapsamı dışındadır.

2.3.3. Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri

Denetimin niteliğine göre denetimi; sürekli (yılsonu denetimi), sınırlı (ara dönem denetimi) ve özel denetim olmak üzere üç başlıkta incelenir.

⁴⁸ Erdoğan, s.6.

⁴⁹ 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Resmi Gazete 28537.

2.3.3.1. Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetimi)

Sürekli denetim, her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetimi ifade eder. Sürekli denetim, işletmelerin finansal tablolarının yılsonlarında veya kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş işletmelerin özel hesap dönemi sonlarında yapılan mutlak denetimdir. Denetim, bir yılı veya özel hesap dönemini kapsar ve tüm denetim teknikleri uygulanır.⁵⁰

2.3.3.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi)

İnceleme (sınırlı bağımsız denetim), ara dönem mali tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak denetlenmesidir. Sınırlı denetim tek başına ayrı sözleşmeye konu olabilecek bir denetim faaliyeti değildir. Varlığı sürekli denetim sözleşmesinin varlığına tabi olan ancak sürekli denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılabilecek bir denetimdir. Bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam ederken, ayrı bir bağımsız denetim kuruluşu ile sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi imzalanmaz. İnceleme, ayrı bir sözleşmeye dayalı olarak yapılabileceği gibi, genel bağımsız denetim sözleşmesine bağlı olarak da yapılabilir. İnceleme, yıllık mali tabloların bağımsız denetimi çalışmasında uyulması gereken tüm etik ilkelere uymak suretiyle gerçekleştirilir.⁵¹

2.3.3.3. Özel Denetim

Özel denetim, bazı önemli olayların (menkul kıymet ihracı, tasfiye, birleşme gibi) işletmeler tarafından gerçekleşmesi isteğine bağlı olarak bu olay ve işlemlerle ilgili olarak yapılan denetimdir. SPK Özel denetimi, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurul'a başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesi de bu kapsamdadır.⁵²

SPK uyarınca özel denetime tabi ortaklık ve kuruluşlar;

- Bağımsız sürekli denetime ve bağımsız sınırlı denetime tabi ortaklıklar ile, borçlanma senetleri banka garantili olarak ihraç edecek olan ortaklıklar hariç

⁵⁰ Karapınar, Bayırlı, Altay, Çınar Bal, Bal, Torun, s.835.

⁵¹ Ulusoy, s.40.

⁵² Karapınar, Bayırlı, Altay, Çınar Bal, Bal, Torun, s.837.

olmak üzere, “Tahvil, Finansman bonusu ve benzeri borçlanma senetlerinin ihracı için izin almak amacıyla sermaye piyasası kurulunca başvuracak Anonim Ortaklıklar.”,

- Hisse senetleri halka arz edilen veya arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan bir başka anonim ortaklıkla birleşen veya diğer bir anonim ortaklığa devir veya katılmaya taraf olanlar ile tasfiye durumunda bulunanlar,
- Hisse senetlerini ilk kez halka arz edecek ortaklıklar.⁵³

Ayrıca tüm işletmeler, hile, usulsüzlük ve suiistimallere karşı her zaman özel denetim yaptırabilirler.

TTK 6102 Kanun maddesi uyarınca, muhasebe ve finans denetimi yönetim kurulunun devredemeyeceği yetkiler arasındadır. Bu kapsamda, yönetim kurulunca görülen bir takım özel denetimlerde bulunabilirler.

⁵³ Bakır, s.35.

BÖLÜM 3 BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE GELİŞİMİ

3.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI

20391 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun’a dayanılarak hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in⁵⁴ 48. Maddesinde denetim şu şekilde tanımlanmıştır. Muhasebe, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri, faaliyetler ve sonuçlar ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir. Denetim ise, bu bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır.

Öğretide yapılmış kapsamlı bir tanıma göre bağımsız dış denetim, “mali tabloların ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak aksettirilip aksettirmedığının ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip, sonucun bir raporla tevsik edilmesi işlemidir.” Bağımsız dış denetimi en basit şekilde “yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların objektif olarak incelenmesi” olarak tanımlamak da mümkündür.⁵⁵

Tüm bu tanımlara dayanarak bağımsız dış denetim ana hatlarıyla şöyle sıralayabiliriz:⁵⁶

- Bağımsız denetimin konusu mali tablolardır.
- Mali tablolardaki kalemlerin hepsi tek tek incelenmez (önem derecesi belirlenerek hesap kalemleri incelenir).

⁵⁴ 03.01.1990 tarih, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 20391 sayılı Resmi Gazete.

⁵⁵ Ulusoy, s.45.

⁵⁶ Ulusoy, s.46.

- Bağımsız dış denetim, planlanmış ve örgütlenmiş sistematik bir süreçtir.
- Kanıtların objektif olarak toplanması ve değerlendirilmesi gerekir.
- Denetim, genel kabul görmüş standartlar ve ilgili mevzuat hükümlerine göre yapılır.
- Denetim sonuçları rapora bağlanır.
- Denetim, bağımsız denetçiler tarafından yürütülür.

Bağımsız denetçi, hiçbir zaman kamu denetçisi veya iç denetçi ile karıştırılmamalıdır. Bazı hallerde benzer faaliyetler yapsalar da, bağımsız denetim mesleği ikisinden tamamen ayrı bir meslek koludur. Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim firmasında görevli kişilerdir. Finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi hizmetlerini verebilen bağımsız denetçiler, serbest meslek sahibi olarak sözleşmeye dayalı bir ücret karşılığında kar amaçlı işletmeler, kar amaçsız işletmeler, resmi kuruluşlar ve kişiler için denetim yaparlar.⁵⁷

SPK düzenlemelerine göre bağımsız denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğunu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması diye tanımlanmıştır.⁵⁸

3.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ

2000’li yılların başından itibaren önce ABD’de, daha sonra ise diğer gelişmiş ülke ekonomilerinde arka arkaya ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim skandalları ile beraber, kamunun sermaye piyasalarına olan güveninin yeniden tesisi amacıyla birçok ülkede bağımsız denetim alanında bir takım köklü düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda, bağımsız denetimin daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılmasını teminen bağımsız denetim standartları güncellenmiş ve yeni gözetim ve denetim

⁵⁷ A.Taylan Altıntaş, *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.34.

⁵⁸ Seri: X, No: 22, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, m.4/b.

mekanizmaları oluşturulmuştur. Yapılan düzenlemelerde bağımsız denetim faaliyetinin sıkı bir denetime tabi tutulması tercih edilmiştir.⁵⁹

Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarına gereksinim konusunda ilk çağrıyla 1959 yılında yayınladığı makale ile Jacob Kraayenhof yapmıştır. Bu yüzden Kraayenhof uyumlaştırma sürecinin babası olarak kabul edilir. Bu alanda yaşanan ikinci gelişme ise 1966'da Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu'nun (Accountants International Study Group) Amerika, Kanada ve İngiltere arasındaki muhasebe farklılıklarını analiz etmek ve gidermek amacıyla kurulmasıdır. Bu çalışma grubu 1972 yılında, muhasebe standartları oluşturmak amacıyla uluslararası bir örgütün kurulmasını önermiştir. Bunun sonucu International Accounting Standards Committee (IASC) 1973 yılında ABD, İngiltere, Hollanda, (Batı) Almanya, Japonya, Meksika, İrlanda, Kanada, Avustralya'nın katılımıyla kurulmuştur. IASC'nin bütün dünyada kabul görece ve uygulanabilecek temel standartlar oluşturacağı kabul edilmişti. Günümüze geldiğimizde; 2001 yılında IASC yerini IASB'a (International Accounting Standards Board) bırakmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından oluşturulan standartlar uluslararası muhasebe standartları olarak değil uluslararası finansal raporlama standartları olarak isimlendirilmiştir. Haziran 2002 yılında ise Avrupa Birliği Parlamentosu; aldığı bir kararla, 2005 yılı itibariyle borsaya kote edilmiş şirketleri uluslararası muhasebe standartlarını kullanması konusunda mecbur bırakmıştır. IASB'nin yanında ABD'de kurulu bulunan FASB (Finansal Accounting Standards Board)'da muhasebe standartlarını uyumlaştırma konusunda çalışmalar yapmaktadır. 2002 yılında bu iki kuruluş birlikte çalışmaya başlamışlardır. Buradaki amaç, ABD'de uygulanmakta olan USGAAP ile IAS/IFRS arasındaki farkların en az düzeye indirilmesi veya gelecekte yeni oluşturulacak standartlarda farklı uygulamaların önüne geçilmesidir.⁶⁰

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) tarafından yayınlanmakta olan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) Türkiye'de ulusal denetim çalışmalarında örnek alınmaktadır. Standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak ve dolayısıyla yaygınlığını artırmak amacıyla IFAC tarafından 2004

⁵⁹ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/107malicozum/9%20mustafa%20yavuz.pdf> Erişim Tarihi 19.05.13.

⁶⁰ Fikret Çankaya, *Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması*, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 6, 2007, s.132.

yılında başlatılan açıklık projesi 2008 yılında tamamlanmıştır. Çalışmanın sonucunda bir kısmı değiştirilen, bir kısmı ise yeniden düzenlenen Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından 2009 El Kitabı olarak yayınlanmış ve 2010'da güncellenmiştir.⁶¹

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Amerika Birleşik Devletleri'nde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (US GAAS) dünyada en yaygın kullanılan denetim standartlarıdır. Son 10 yılda tüm dünyada ortaya çıkan muhasebe skandalları ve sonrasında yaşanan şirket iflasları, itibar zedelenmeleri sonucunda ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ve hükümetler tarafından yeni kanunlar ve düzenlemeler oluşturulmuştur. Bu düzenlemeler denetim mesleğini düzenleyici ve kontrol edici yeni kurulların, örgütlerin oluşumuna ve mevcut otoritelerin yeniden yapılanmalarına sebebiyet vermiştir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde bağımsız denetçileri denetlemek üzere Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) oluşturulmuştur.⁶²

3.2.1. Dünyada Muhasebe Ve Denetime İlişkin Düzenleyici Kuruluşlar

3.2.1.1. IFAC – International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, IFAC'tır. Günümüz itibariyle 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC'ın üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. IFAC; kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademide hizmet vermekte olan 2,5 milyon meslek mensubunu kapsamaktadır.⁶³

IFAC'ın temel amacı; muhasebe mesleği mensuplarının toplum çıkarları doğrultusunda sürekli olarak yüksek kalitede hizmet sunmalarını sağlayacak evrensel standartları uyumlaştırarak mesleğin gelişimi için çalışmaktır. Bu temel amaç

⁶¹ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/tubasavli.pdf> Erişim Tarihi 19.05.13.

⁶² <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/005/> Erişim Tarihi 19.05.2013.

⁶³ Ahmet Başpınar, *Türkiye'de Ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*, Maliye Dergisi, Mart-Nisan 2005, Sayı 148, s.42.

doğrultusunda, kendisine üye olan muhasebe meslek örgütleri ve bölgesel olarak oluşturulan diğer muhasebe meslek örgütleri ile işbirliği yapmaktadır. Bu işbirliği çerçevesinde bünyesinde oluşturduğu komiteler ve çalışma gruplarına öncülük ederek,⁶⁴

- Mesleğin uluslararası savunuculuğunu yapmakta,
- Yeniliklere öncülük etmekte ve
- Evrensel olarak uyumlaşmış muhasebe mesleğini geliştirmek için çalışmalar yapmaktadır.

a) IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); merkezi Londra-İngiltere’de bulunan, bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. Kurul üyeleri, dokuz kişiden oluşur. Kurul; kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Ek olarak Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri (yapıcıları) ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır.⁶⁵

Dünyada finansal piyasaların küreselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının küresel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma hedefleri ile Enron, Worldcom’da uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Ayrıca sermaye hareketlerinin küreselleşen sermaye piyasaları ile birlikte gittikçe hız kazanması, uluslararası stratejik yatırım kararlarında ve uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde hızlı artış yaşanması farklı ülkelerde uygulanan finansal raporlama standartlarının birbirine yaklaşması sonucunu getirmiştir.⁶⁶

Uluslararası finansal raporlama standartlarını (UFRS - IFRS), yorumları ve çerçevesi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-UMSK (IASB) tarafından benimsenen ilkelere dayalı standartlar olarak tarif edebiliriz.UFRS’lerin ağırlıklı bir kısmı eski adı

⁶⁴ <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=58> Yakup Selvi Erişim Tarihi 19.05.2013.

⁶⁵ Başpınar, s.42.

⁶⁶ Pelin Ataman Erdönmez, *Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma*, Bankacılar Dergisi, Sayı 47, 2003, s.46.

Uluslararası Muhasebe Standartları-UMS (International Accounting Standards-IAS) olan standartlardan oluşmaktadır. UMS'ler 1973 ile 2001 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi IASC tarafından yayınlanmıştır. 1 Nisan 2001 tarihinde UMSK uluslararası finansal raporlama standartlarını yayınlama görevini IASC'den devralmıştır. IASB ilk toplantısında mevcut UMS'leri ve Daimi Yorumlama Komitesi (Standing Interpretations Committee-SIC) standartlarını kabul etmiştir. IASB, mezkur standartları UFRS adıyla geliştirmeye devam etmektedir. Dolayısıyla, halihazırda uluslararası finansal raporlama standartlarının kapsamının aşağıda belirtilen şekilde olduğunu söyleyebiliriz.⁶⁷

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) – 2001 sonrasında yayımlanan standartlar,
- Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) – 2001 yılından önce yayımlanan standartlar,
- Daimi Yorumlama Komitesi Standartları (SIC) – 2001 yılından önce yayımlanan standartlar,
- Finansal Tabloların Hazırlanmasına ve Sunumuna İlişkin Kavramsal Çerçeve (2010)

Bu düzenlemeler eşit yaptırım gücüne sahip standartlar hükmünde düzenlenmelerdir. Aralarındaki fark çıkarıldıkları zamanla ilgili olup, IASC'nin yaptığı ilk standartlar IAS, IASB'nin yaptığı standartlar ise IFRS olarak anılmaktadır.

b) IASB (Uluslararası Denetim Ve Güvence Standartları Kurulu)

Uluslararası denetim standartları, "IFAC" bünyesinde, üye ülkelerde belirlenmiş meslek mensuplarının oluşturduğu Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından oluşturulmaktadır.

IFAC bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IASB), kamu yararı amacıyla denetim, kalite kontrol, gözden geçirme, güvence ve bunlarla ilişkili hizmet alanlarında uluslararası standartları belirleyen ve ulusal ile uluslararası standartlar arasında uyumu kolaylaştıran bağımsız bir standart belirleme kuruluşudur. Bu yönüyle, IASB, global

⁶⁷ Soner Altaş, *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Şirket Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, 2012, Ankara, s. 238-239.

denetim ve güvence mesleğine olan kamu güvenini pekiştirmekte ve global uygulamalar arasında tekdüzelik sağlamaktadır.⁶⁸

Muhasebe mesleğinin örgütlendiği ve yapılandığı ülkelerde, başka bir deyişle dünyanın her tarafında, muhasebe mesleğinin denetim boyutuna ilişkin çalışma usul ve esaslarını, çalışma olanaklarını, çalışma sonuçlarının raporlanmasını, mesleğe girişi, mesleki yetki ve sorumluluğu, mesleki yeterlilikle tanımlayan “Denetim Standartları”; her ülkenin meslek mensupları tarafından mesleği örgütleyen meslek kuruluşlarının öncülüğünde genel kabul görmüş bir demokratik anlayışla belirlenmektedir. Denetim standartları oluşturan ülkelerde, meslek ruhsatı vermeye yetkili meslek kuruluşu tarafından çalışma kuralları, yetki ve sorumlulukları belirlenerek özerk bir kurul oluşturulmaktadır. Bu kurul da, muhasebe denetim faaliyetlerinin temellerini ve esaslarını belirleyen ulusal denetim standartlarını görüş olarak ve tartışmaya açarak belirlenmektedir.⁶⁹

3.2.1.2. FASB – Financial Accounting Standards Board (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)

Merkezi New York’da bulunan Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Amerikan muhasebe standartlarının hazırlanmasındaki yetkili kuruluştur. 2002 yılında, FASB ile IASB bir yakınlaşma anlaşması imzalayarak, aralarındaki farkların 2005 yılının başına kadar giderilmesine karar verilmiştir.⁷⁰

FASB ve IASB, 18 Eylül 2002 tarihinde ABD-Connecticut Norwalk’ta uluslararası finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhütlerini imzaladıkları bir anlaşma ile kabul etmişlerdir. Norwalk anlaşması olarak da adlandırılan bu anlaşma ile FASB ve IASB arasında günümüzde de devam muhasebe standartlarında yakınsama (convergence) süreci başlamıştır. Merkezi, Avrupa Birliği (AB) sınırları içinde bulunan ve borsada kayıtlı bulunan bütün işletmeler için, 2005 yılı başından itibaren AB tarafından kabul edilen UFRS’leri uygulamak zorunlu hale getirilmiştir. Bugün dünyada Avrupa Birliği ülkeleri dışında da birçok ülkede bu standartlar kullanılmaktadır.⁷¹

⁶⁸ Altaş, s.246.

⁶⁹ Başpınar, s.42.

⁷⁰ Başpınar, s.43.

⁷¹ <http://www.muhasebehaber.org/makale?id=6387&slug=turkiyede-ve-dunyada-muhasebe-standartlari-nasil-gelisti-1>, Erişim Tarihi 15.09.2013.

3.2.1.3. FEE - The European Federation of Accountant (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. 29 ülkeden 41 meslek örgütünü bir araya getirmiştir. FEE'ye üye meslek kuruluşları; 25 Avrupa Birliği üyesi ülkeyi, 7 AB'ye aday ülkeyi ve 3 EFTA üyesi ülkeyi temsil etmektedir. Bu ülkelerdeki üye kuruluşlar; yaklaşık % 94'ü AB ülkelerinden olmak üzere, 500.000 meslek mensubunu kapsamaktadır. FEE'de temsil edilen meslek mensuplarının takriben % 45'i serbest çalışmakta, geri kalan % 55'i sanayi, ticaret, devlet ve eğitim sektöründe bir kurum veya kuruluşa bağlı olarak çalışmaktadır.⁷²

Denetim standartları konusundaki çalışma, 1997 yılında FEE ve Avrupa Komisyonu'nun 15. Genel Kurulu arasındaki anlaşma çerçevesinde ve Avrupa Komisyonu'nun muhasebe ve denetim hizmetlerinde tek pazar amaçlı güncel çalışmalar kapsamında ele alınmıştır. FEE, esas olarak Avrupa Birliği üyesi ülkelerin denetim standartlarının uluslararası denetim standartlarına uyumunu gözden geçirmiştir. Ahlaki İlkeler ve Standartların Uygulanması, FEE tarafından ayrı çalışmalar olarak düzenlenmiştir. Avrupa Birliği'nin 8. Direktifi, mesleki organlarda ulusal yetki üzerinde durmaktadır. Bütün Avrupa Birliği ülkeleri kendi standartlarını belirlerken IFAC'ın Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi tarafından belirlenen Uluslararası Denetim Standartları'nı (ISA) göz önüne almıştır. FEE'nin bütün üyeleri aynı zamanda IFAC üyesidir. FEE, uluslararası standartların Avrupa Birliği üyesi ülkeler arasındaki ve Avrupa ülkeleri ile diğer ülkeler arasındaki denetim süreçlerindeki farklılıkların giderilmesi için çok önemli olduğuna inanmaktadır. Denetim sürecinde usullere ilişkin bazı konular Avrupa ülkeleri ile ISA arasındaki farklılıklar göstermektedir. Bununla birlikte FEE, söz konusu bu farklılıkların uygulamada büyük bir yaklaşım farkı sonucu doğuracağına inanmamaktadır.⁷³

3.2.2. Türkiye'de Muhasebe Ve Denetime İlişkin Gelişmeler

Türkiye'de bağımsız denetimin gelişimi, ekonomideki gelişmelere paralel olmuştur. Hukuki düzenlemeler açısından, Türkiye'de bağımsız dış denetime ilişkin ilk kurallar, 1987 yılında önce bankalar, daha sonra sermaye piyasası için oluşturulmuştur. Halka

⁷² Başpınar, s.43.

⁷³ Alptürk, s.10.

açık şirketlerde bağımsız dış denetimin başlama tarihi ise, 1989'dur. Daha sonra enerji piyasasında faaliyet gösteren kişiler ve sigorta şirketleri zorunlu bağımsız dış denetim kapsamına alınmıştır.⁷⁴

Türkiye'de uygulanan muhasebe sistemleri tarihsel olarak incelendiğinde, ekonomik olarak sıkı ilişkide bulunduğu ülkelerin muhasebe sistemlerinden etkilendiği görülmektedir. Bu duruma istinaden Türk muhasebe sisteminde ilk olarak Fransa, daha sonra Almanya muhasebe sisteminin etkileri görülmüştür. Daha sonraki yıllarda ABD ile ilişkiler ağırlık kazanmış ve muhasebe sistemimizde bu duruma paralel olarak Amerikan etkileri görülmeye başlanmıştır. 1980'li yılların sonlarına doğru ise Türkiye'nin AB'ye tam üyelik için çalışmaların başlaması ve AB uyum sürecine girilmesi, ayrıca dünyada küreselleşme sürecinin hızla artması Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu, finansal piyasalarda karşılaştırma imkanı sağlayan, açık, anlaşılır, şeffaf, güvenilir muhasebe standartları oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Türkiye'de ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili ilk çalışma Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'nin uluslararası muhasebe standartlarını Türkçeye çevirmesi ve bu standartları yayınlamasıdır. Bu çalışma bilimsel bir çalışmanın ötesine gidememiştir. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği 1973 yılından beri IASC üyesi olarak faaliyetlerini sürdürmektedir.⁷⁵

SPK tarafından finansal raporlama standartlarının uluslararası standartlarla tam uyumunu sağlamak amacıyla 2002 yılı itibari ile bir proje başlatılmıştır. Nisan 2002'de sekreteryaya hizmetleri SPK tarafından yürütülen ve Maliye Bakanlığı ile ilgilendirilen Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Değişik gruplardan 9 kişiden oluşan ve hukuki bir niteliğe sahip olan bu kurul TMUDESK'in yerine geçmiştir. IMKB, bağımsız denetim kuruluşları, özel sektör temsilcileri ve akademisyenlerin de katılımı sağlanarak geniş kapsamlı bir tebliğ hazırlanmıştır. Söz konusu taslak; uygulayıcı, kullanıcı ve düzenleyici tüm muhasebe ilgi gruplarının görüşüne sunulmuş ve alınan görüşler değerlendirilmiştir.⁷⁶

Uluslararası Denetim standartlarının Türkiye'de uygulanmasından zaman içinde bir çok sorunlar ortaya çıkmıştır. Bunların başında mali tabloların çok büyük ölçüde vergi denetimine yönelik olarak belirlenmesi gelmektedir. Bu nedenle yabancı denetim

⁷⁴ Altaş, s.224.

⁷⁵ Çankaya, s.132.

⁷⁶ Erdönmez, s.47.

kuruluşları, işletmeleri denetleyecekleri zaman, mali tabloları tekrar kendi denetimlerine uygun hale getirmek zorunda kalmaktadır. Diğer sorunlar ise;⁷⁷

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine tam olarak uyulmaması,
- Uzman denetçinin eğitiminin ve mesleki açıdan yenileme eğitiminin eksik olması dolayısı ile denetimin istenen biçimde gerçekleştirilememesi,
- Denetim konusunda tek bir otoritenin olmaması,
- Denetimin dünyada olduğu gibi tüm ilke, kural ve standartlarıyla genel ayrı bir disiplin olarak ele alınmaması, muhasebe düzenlemelerinin belli ölçüde gölgesi altında kalması,
- Standart, ilke, usul ve uluslararası kural ve standartları takip ve uygulamaya yansıtma noktalarında büyük görev üstlenmesi gerektiğini düşündüğümüz Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun yasal altyapı ile olgunlaştırılmaması,
- Uluslararası düzenlemelerle uyumlu Türkiye Denetim Standartlarının yayınlanmaması,
- Temel yasa olan TTK'da denetime ilişkin temel belirleyici düzenlemelerin uluslararası düzenlemeler, AB düzenlemeleri (8.Yönerge ve 8.yönergenin yerine sunulan 2004 tarihli yeni denetim yönergesi tasarısı) paralelinde yer almaması

olarak sayılabilir,

Bütün bu sorunların 3568 sayılı meslek yasasında yapılacak çoğal düzenlemeler ve KGK tarafında oluşturulacak ikincil düzenlemeler ile giderilebileceği düşünülmektedir.

3.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ VE ÖNEMİ

Toplumu oluşturan kişi veya kuruluşlar işletmelerle farklı nedenlerle yakından ilgilenmektedirler. “İşletme İlgilileri” adını verebileceğimiz çeşitli çıkar grupları kendi yararları doğrultusunda, işletme ile ilgili olarak çeşitli kararlar almak durumundadırlar. Bu nedenle, karar alabilmek için işletmelerden güvenilir bilgi elde edilmesi gerekmektedir.⁷⁸

İşletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır. Bunun nedenleri şunlardır;⁷⁹

- Muhasebe bilgilerinin çokluğu ve karmaşıklığı,

⁷⁷ Aksoy, s.206.

⁷⁸ Bozkurt, s.19.

⁷⁹ <http://journal.dogus.edu.tr/ojs/index.php/duj/article/view/201/219>, s.61, Erişim Tarihi 08.10.2012.

- İlgililerin çoğunluğunun işletmeden uzak olması,
- Bilgiyi sağlayanların eğilimleri.

Bilgi riskini oluşturan koşullar, denetimin bağımsız denetçi tarafından yapılmasının nedenleri olarak sayılabilirler. Bu koşullar şunlardır;

- Çıkar çatışması,
- Muhasebe sisteminin karmaşıklığı,
- Bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması,
- Diğer nedenlerdir.

Bağımsız denetimi gerektiren etmenler ise;

- Daha iyi ve yararlıyı arayış eğilimi,
- Uygulama değişiklikleri (yorum ayrılığı),
- Uygulama kusurları,
- Uygulama yanlışlıkları,
- Kuralların uygulama ile bağdaşmaması,
- Savsaklamalar ve art niyetli tutumlar olarak adlandırabileceğimiz hileler ve yolsuzluklardır.

3.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Bağımsız denetim, *Mesleki Esaslar (Genel Esaslar)*, *Çalışma Esasları ve Raporlama Esasları* olarak uluslararası normlara göre GKGDS (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları)'na uyularak yapılır. Muhasebe denetimi çalışmalarının esasını, denetlenen işletmenin mali tabloları hakkındaki bir görüş sahibi olmayı sağlamaktır. Kayıtlara, dolayısı ile bunlara dayanılarak düzenlenen mali tablolara güven duyulmalıdır. İşletme ile ilgilenen gruplar, bu mali tablolara güvenerek, işletme hakkında karar alırlar ve aldıkları kararları uygularlar.⁸⁰

⁸⁰ Murat Erdoğan, *Muhasebe Ve Bağımsız Denetimin Gerekliği*, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı 1, Cilt 3, 2002, s.61.

Denetimin işletmeye sağladığı yararlar genel olarak üç şekilde tasnif edilebilir:⁸¹

1. Üstlerin, astlarının faaliyetlerini daha iyi değerlendirme olanağı elde ettikleri gibi astların da üstlerin gelecekle ilgili planları ve beklentileri hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlayan *haberleşme*,
2. Astların üstler tarafından, işletme içi ve işletmeler arası mukayeseler yardımıyla uyguladıkları *değerleme*,
3. Astların işletmenin genel amaçları ışığında, faaliyetlerini en verimli şekilde yürütmek üzere özendirilmesi olarak ifade edilen *motivasyon*.

Bağımsız denetimin yukarıdaki sayılan yararları yanında işletmeye, ortaklara ve yatırımcılara sağladığı yararlar da şöyle sıralanabilir.

3.4.1. Denetlenen Firmaya Yararları

Bağımsız denetim sonucu düzenlenen raporlar işletme yönetimine işletmenin olumlu ve olumsuz mali durumunun ne olduğunu *tarafsız ve nesnel* bir biçimde ortaya koyar. Bağımsız Dış Denetçi tarafından tasdik edilen bir mali tablo *güvenilir, doğru ve şeffaf bir* mali tablodur. Bu da işletme yöneticisine *daha sağlıklı ve doğru karar* verebilme olanağı verir. Bağımsız denetim sonucundan işletme yöneticisi, işletmede var olan yanlışlıkları, yolsuzlukları, eksiklikleri, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve gerekli ise de Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumsuzlukları vb. unsurları zamanında öğrenme imkanı bulur.⁸²

Kısaca bağımsız denetimin firmaya yararını maddeler halinde ifade etmek gerekirse, bağımsız denetim;⁸³

1. Bağımsız denetim Finansal raporların güvenilirliğini artırır.
2. İşletme yönetimi ve işletmede çalışanların sahtekarlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
3. Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olur.
4. Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.

⁸¹ Zülfikar ŞAHİN, *Türkiye'de Bağımsız Denetimin Tarihi Gelişimi Gerekliği ve Yararları*, www.muhasabenet.net, Erişim Tarihi 10.10.2012.

⁸² <http://journal.dogus.edu.tr/ojs/index.php/duj/article/view/201/219>, s.62, Erişim Tarihi 08.10.2012.

⁸³ Ersin Güredin (II), *Denetim*, Beta Yayın, İstanbul 1997, s.16.

5. Denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilmesine yardımcı olur.
6. Holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

3.4.2. Denetlenen Firmanın Ortaklarına Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin tamamen tarafsız kişilerce yürütülmesi tarafsız bir şekilde raporlanması nedeniyle bağımsız denetimden geçmiş bir işletmede tüm ortakların ve özellikle yönetimde yer almayan ortakların hakları daha iyi korunmuş olur. İşletme içi ve dışı her türlü eksik, yanlış ve haksız uygulama açıkça ortaya çıkar. İşletme yönetiminin bilerek veya bilmeyerek bazı olayların ve bazı olguların üzerini örtmesine olanak tanımaması yönünden de bağımsız denetimin oldukça önemli bir işlevi vardır.⁸⁴

3.4.3. Denetlenen Firma ile İlişkisi Olan Üçüncü Kişilere Ve Sermaye-Para Piyasası'na Sağladığı Yararlar

Mali Tabloları, bağımsız bir dış denetçi tarafından denetlenmiş olan işletmeler, gerek alım-satım ilişkisinde buldukları işletmeler açısından gerekse ilişkide bulunacakları para ve sermaye piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde, önemli yararlar sağlamaktadırlar. Bağımsız denetimden geçmiş ve mali tabloları tasdik edilmiş bir işletme *denetim raporunda belirtilen şartlar ve kayıtlar çerçevesinde* güvenilir ve tercih edilir bir işletmedir.⁸⁵

Kısaca bağımsız denetimin üçüncü kişilere yararını maddeler halinde söylememiz gerekirse;⁸⁶

- Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar halihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleşmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.

⁸⁴ <http://journal.dogus.edu.tr/ojs/index.php/duj/article/view/201/219>, s.62, Erişim Tarihi 08.10.2012.

⁸⁵ <http://journal.dogus.edu.tr/ojs/index.php/duj/article/view/201/219>, s.62, Erişim Tarihi 08.10.2012.

⁸⁶ Güredin (II), s.17.

- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile ilişkisi olan müşterilere ve satıcılara, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

Bağımsız denetimin yukarıda saydığımız yararlarının yanında kamu kuruluşlarına da yararı bulunmaktadır. Bunlar;⁸⁷

- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz.
- Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

3.5. BAĞIMSIZ DENETİM YAPANLARIN SORUMLULUKLARI

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de⁸⁸ sorumlulukla ilgili aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir.

İşletmeler, amaçlarını gerçekleştirmek üzere çeşitli stratejiler uygular ve faaliyetlerine, faaliyetlerinin karmaşıklığına, faaliyet gösterdikleri sektörlerle, büyüklüklerine ve tabi oldukları düzenlemelere bağlı olarak, çeşitli ticari risklerle karşı karşıya kalırlar. Bu tür risklerin ortaya çıkarılması ve bunlara karşı gerekli önlemlerin alınması esas itibariyle işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bununla birlikte; finansal tabloları etkileyen risklerin ortaya çıkarılarak, finansal tablolara doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığının kamuya açıklanmasından bağımsız denetçiler de sorumludur.

⁸⁷ Güredin (II), s.17.

⁸⁸ Seri:X, No:22 *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, Birinci Kısım, Madde 7.

Geniş anlamıyla “sorumluluk” kavramı, bir kişinin başkasına verdiği zararı giderim yükümlülüğü olarak tanımlanabilir. Sorumluluk hukukunun konusu, zarar verenin, zarar görenin uğramış olduğu zararı tazmin etmesi, gidermesidir. Bu kapsamda sorumluluk hukukuna, tazminat hukuku demek de mümkündür. Bağımsız denetim sisteminin temelinde yatan amaç, kamuya, yayımlanacak olan mali tabloların gerçek durumu yansıtma ve doğruluğunun sağlanmasıdır. Bağımsız dış denetimde sorumluluğun belirlenmesinde temel ölçütler olarak:⁸⁹

- Denetim sırasında gerekli olan mesleki özenin gösterilip gösterilmediği,
- Denetlenen ortaklığın kusurlu olarak gerçeğe uygun olmayan denetim raporu hazırlamasında rolü olup olmadığı,

verilebilir.

Bağımsız denetçilerin, tabloların denetimini yaparken üstlendikleri sorumluluklara ana hatlarıyla değinecek olursak;

1. Bağımsız denetçiler; mali tabloların denetiminde, işletmenin mali tablolarında gösterilen bilgilerin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasa ve yönetmeliklere uygunluğu hakkında görüş belirtirler. Denetçinin sorumluluğu; düzenlenen mali tablolardaki bilgilerin, muhasebe ilkelerine, yasa ve yönetmeliklere uygunluk derecesi hakkında görüş belirtmekten ibarettir. Bu görüşü raporunda açıklayan denetçi sorumluluktan kurtulur. Ancak, muhasebe kayıtlarında olabilecek hata ve hilelerden, mali tabloların doğru ve dürüst bir şekilde düzenlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.
2. Denetçi denetlenen döneme ait işletmenin tüm belgelerini inceleyecek zaman ve imkanı bulamayabilir. Zaman ve imkanlarını dikkate alarak kendisinin belirleyeceği kadar belgeyi inceleyerek incelemelerini yapar. Dolayısı ile denetçiden o dönemdeki tüm muhasebe faaliyetleri ile ilgili görüş beklemek doğru değildir.
3. İşletme politikalarının belirlenmesi ve değerlendirilmesi konularında denetçinin sorumluluğu yoktur. Bu politikaları belirlemek ve değerlendirme işletme yönetiminin sorumluluğundadır.
4. Denetim raporu, raporu kullanacaklar yönünden bir rehber olarak kullanılabilir. Ancak bu raporda yazılanların mutlak doğruluğundan söz edilemez. Sonuçta

⁸⁹ Ulusoy, s.188-189.

denetçi de vardığı kanaati raporunda açıklamıştır. Ancak denetim raporu hiçbir zaman, yasaların mutlak doğruluğu yönünde bir güvence oluşturmaz.

5. Sonuç olarak denetçinin esas sorumluluğu; denetim ile ilgili tüm çalışmaları yapma sorumluluğudur. Eğer denetçi yapılması gereken bütün çalışmaları yaptığı halde, ortaya bazı aksaklıklar çıkarsa ve bundan işletme ile ilgilenenler zarar görürlerse bundan işletme yönetimi sorumludur.⁹⁰

Bağımsız denetimin, denetim ilke ve kurallarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteriler veya üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan genel hükümler mahfuz kalmak kaydıyla, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Kanununun 16/4'üncü maddesi çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim sözleşmesinde gösterilen ve bağımsız denetim raporunu imzalayan sorumlu ortak baş denetçiler birlikte sorumludurlar. Bağımsız denetim görevinin üstlenildiği ilk yıl veya denetçinin ihtiyaç duyduğu diğer hallerde, bir başka bağımsız denetim kuruluşunun hazırladığı rapordan yararlanılabilir. Bu takdirde, denetçi, diğer rapora atıfta bulunarak yararlandığı bilgileri kendi raporunda açıklamakla yükümlüdür. Bu zorunluluk ve yükümlülükler uyulmaması halinde, sorumluluk diğer bağımsız denetim kuruluş veya denetçilerle paylaşılabilir. Bağımsız denetim kuruluşlarının ortakları, yöneticileri ve çalışanlarının cezai sorumluluğu hakkında Kanun'un 47-B/2, 48 ve 49'uncu madde hükümleri uygulanır.⁹¹

⁹⁰ Türedi, s.33.

⁹¹ 04.03.1996 tarih, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ*, 22570 sayılı Resmi Gazete.

BÖLÜM 4 VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI

4.1. VERGİNİN TANIMI

Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla, mali güçlerine göre, yasal dayanakla gerçek ve tüzel kişilere getirilen bir yükümlülüktür. Belli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi, kamusal mal ve hizmet üretimleri için yapılan giderlere ortak katılım payını ifade eder. Vergilerin bütün kamu hizmetlerinin giderlerine karşılık tahsil edildiği dikkate alındığında, kamu hizmetinden genel yararlanmayı esas alan yaklaşım vergi adaleti açısından önemli bir ipucu vermektedir. Bir başka deyişle, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanının, bunlardan yararlananlara paylaştıran bir vergi adalete uygun düşecektir. Paylaştırmada uyulması gereken norm, 1982 Anayasasının 73. Maddesinde “mali güç” olarak belirtilmiş olup, bunun anlamı; gerek yeni vergilerin ihdasında ve gerekse mevcutlarda değişiklik yapılırken, kişilerin mali güçleri kavranarak vergilerin bu güç üzerine oturtulmasıdır. Şüphesiz, bir vergi, mali güce uygunluğu ölçüsünde adaletli addolunacak; doğal olarak, vergi yükü dağılımını dengeli hale getirecektir.⁹²

Vergi ilişkisi, kural olarak vergi borçlusu ve vergi alacaklısı olmak üzere iki taraf arasında cereyan etmektedir. Bu ilişkiye bazı durumlarda, vergi sorumlusu adı verilen bir üçüncü taraf da dahil olabilmektedir.⁹³

Vergi alacağını devlet adına toplayan vergi idaresidir, vergi borçlusu (veya vergi mükellefi) vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu yasadaki tanımıyla, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi sorumlusu, asıl vergi mükellefi yerine; vergi

⁹² İbrahim Halil Sugözü, *Kayıt Dışı Ekonomi Ve Türkiye*, Nobel Yayın, Ankara, 2010, s.193.

⁹³ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.47.

kesme, defter tutma, fiş-fatura gibi belgeleri alma ve düzenleme, beyanname verme veya yasaların öngördüğü diğer bazı yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlüdür.⁹⁴

4.2. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ TANIMI VE NEDENLERİ

4.2.1. Vergi Kayıp Ve Kaçağının Tanımı

Vergi kaybı, vergi dairesi açısından vergi uygulamaları yoluyla elde edilmesi beklenen hasılat ile fiilen elde edilen hasılat arasındaki farktır. Vergi kaybı, vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı toplamından meydana gelmektedir. Bireylerin vergi yükümlülüklerini kanunlara uygun olarak azaltmaları vergiden kaçınma, vergi kanunlarına aykırı faaliyette bulunmak suretiyle vergi matrahlarını azaltmaları, dolayısıyla vergi kaybına sebep olmaları ise vergi kaçakçılığı olarak nitelenir. Vergiden kaçınma bir suç teşkil etmediği için cezai yaptırımı yoktur. Vergiden kaçınmaya, daha yüksek vergi oranından kaçınmak için kalkınmada öncelikli yörelere yatırım yapan işletmeler örnek verilebilir. Kanunların oluşturulması sırasında boşluk bırakılabilmesi, güncel değişmelere yasal ayak uydurmada gecikilebilmesi istenmeyen vergiden kaçınmaya sebep gösterilebilir. Vergiden kaçınmada birey kanuna riayet ettiğini düşünmekte veya yasa ihlali söz konusu olduğunda da vergi otoritelerinin yasa ihlalini ispat edemeyeceğini ummaktadır. Vergi kaçakçılığında; haksız ve kanun dışı fayda sağlamak kastı söz konusu olup, fiilin sonucunu vergi ziyanının varlığı tayin etmektedir. Vergi kaçırma, kasten hileli bir şekilde vergi yükünü azaltmayı kapsadığı gibi, vergi mevzuatını bilmeme, yanlış yorumlama, beyannameye yapılan hatalar veya mükellef ihmali dolayısıyla vergi matrahının düşük gösterilmesi gibi durumları da kapsar. Temelinde “vergiye karşı koymak” kastı bulunan vergi kaçakçılığı fiilinde vergi ziyanının varlığını aramak, vergi hukukunun temel ilkelerinden biri olarak belirtilmektedir.⁹⁵ Vergi ziyayı, “yükümlü veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır.⁹⁶

⁹⁴ Bilici, s.51.

⁹⁵ Abdülkerim Daştan, *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma*, Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 2, 2011, s.184.

⁹⁶ 10 Ocak 1961 tarih, *Vergi Usul Kanunu*, Kanun No 213, Vergi Ziyayı Madde 341.

Vergi kaçakçılığı evrensel bir olgudur ve vergilendirmenin olduğu her yerde vergi kaçakçılığı vardır. Bu kavram genel olarak “kanuna aykırı ve kasıtlı olarak vergi mükellefiyetinden ve verginin ödenmesinden kaçışı” ifade eder. Yani ödenmesi gereken vergilerin yasadışı yollarla ödenmeyiştir. Bu noktada kayıt dışı ekonomiyi kanunların etkisizliğinden ziyade, teknik bir ifadeyle, kanunların maliyeti meydana getirmektedir diyebiliriz. Bir ülkede fatura ve kayıt düzeninin sağlam ve yaygın bir kullanım alanına kavuşturulmamış olması, ekonomik olarak fayda sağlayan işlemlerde alıcı ve satıcı arasında karşılıklı menfaatin bulunması ve dolayısıyla kontrol mekanizmasının oluşturulmaması, vergi idaresinin yeterli inceleme ve denetim elemanı ve araç-gerecinin olmayışı bu kavramın doğmasına temel teşkil etmektedir. Vergi kaçakçılığının boyutları önemlidir. Çünkü yüksek boyutta bir vergi kaçığının mali, ekonomik, sosyal ve siyasal bir çok olumsuz etkisini görmek muhtemeldir. Bütçe gelirlerinde azalmaya neden olarak makro ekonomik göstergeler üzerinde yapay hataların oluşmasına neden olurlar. Bununla birlikte gelirin yeniden ve etkin dağılımını olumsuz yönde etkiler. Ayrıca sektörler arası rekabet dengesizliği meydana getirir. Bunların yanı sıra vergi kaçakçılığının sosyal ve siyasal etkileri de vardır ki bunlar mükelleflerin kanunlara karşı gelmesi, kamu otoritesini önemsememe alışkanlıkları vb. olarak görülebilir.⁹⁷

⁹⁷ Şafak Ertan Çomaklı, *AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar*, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 22, Ocak 2008, Sayı: 1, s.55.

Tablo 4.1. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011 – 2013)

Eylem No	Amaç	Eylem	Performans Göstergesi	Sorumlu Kuruluşlar	Koordinatör Kuruluş	Takvim
1		Mükellef Risk Yönetimi Projesi tamamlanacak ve vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin bu projeye bağlı olarak yapılması sağlanacaktır.	Proje kapsamında yapılan işlem çeşidi sayısı	Maliye Bakanlığı (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı) GİB	GİB	2011-2013
2		Vergi uyum maliyeti hesaplanacak, yıllar itibariyle raporlanacak ve uyum maliyetinin azaltılmasına yönelik çalışmalar yapılacaktır.	Yıllara göre uyum maliyetinin değişimi Uyum Maliyetini azaltmaya yönelik proje sayısı	GİB	GİB	2011-2013
3		Mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerde kullandıkları her türlü beyanname, bildirim ve formlar gözden geçirilerek daha açık ve anlaşılır hale getirilecektir.	Daha açık ve anlaşılır hale getirilen belge sayısı	GİB	GİB	Aralık 2012
4		Gümrük işlemlerinin elektronik imza ile yapılması sağlanacaktır.	2011 yılı sonuna kadar projenin tamamlanması	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Aralık 2012
5		Akaryakıt, madeni yağ, tütün ve alkol sektörlerinden başlamak üzere elektronik fatura ve elektronik defter kullanımı yaygınlaştırılacaktır.	Elektronik fatura uygulamasının ve elektronik defter kullanımının artırılması Elektronik fatura düzenleyen ve defterlerini elektronik ortamda tutan mükellef sayısı	GİB	GİB	Aralık 2012
6		İnternet üzerinden yapılan ticaretin kayıt altına alınabilmesine yönelik teknik ve hukuki altyapı oluşturulacaktır.	Çalışmanın öngörülen takvim doğrultusunda tamamlanması	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı BTK GİB	GİB	2011-2013
7		Denetim elemanlarının kullanımına münhasır olmak üzere işyeri ve sektör analizlerine esas teşkil edecek bilgilerin yer alacağı dijital ortamda "işyeri elektronik denetim defteri" ile "işyerleri elektronik sicil merkezi" oluşturulacaktır.	01/01/2012 tarihinden itibaren denetim elemanlarının otomasyon programına sorunsuzca bağlanabilmeleri ve denetlenen işyerleri ile ilgili denetim raporları ve işyeri bilgilerinin güncel bir şekilde bu sisteme girişi	ÇSGB	ÇSGB	Aralık 2012
8		Sosyal Güvenlik Kurumu Eylem Planı dönemi içinde denetim elemanı sayısını 1500'e çıkaracaktır.	Denetim elemanı sayısındaki artış	SGK	SGK	Aralık 2012

Tablo 4.1'in devamı

Eylem No	Amaç	Eylem	Performans Göstergesi	Sorumlu Kuruluşlar	Koordinatör Kuruluş	Takvim
9		Sosyal Güvenlik Kurumu ve Gelir İdaresi Başkanlığı arasında yapılacak işbirliği ile yoklama fişleri ve işyeri durum tespit tutanaklarının birleştirilmesi suretiyle denetimde etkinlik temin edilecek ve yoklamaların elektronik ortamda yapılması sağlanacaktır.	Yoklama fişleri ve işyeri durum tespit tutanaklarına ait ortak formun oluşturulması ve kullanımına başlanması	SGK	SGK	Aralık 2012
			Elektronik ortamda yapılan yoklama sayısı	GİB		
10		Aylık prim ve hizmet belgesinde gerekli değişiklik yapılarak işverenlerin çalıştırdıkları sigortalıların, Uluslararası Standart Meslek Sınıflaması kodlarına uygun olarak mesleklerini bildirmeleri sağlanacaktır.	Bildirimlerin standart meslek koduna göre alınması	SGK İŞKUR	SGK	Aralık 2012
11		Mükelleflerin yapmış oldukları faaliyetlerin sicil kayıtları ile uyumlu hale getirilmesi sağlanacaktır.	Fiili faaliyetleri ile kayıtlı faaliyetleri birbirinden farklı olan mükelleflerin tespit edilerek mevcut duruma göre yapılan güncelleme sayısı	GİB	GİB	Aralık 2012
12		Kayıt dışı işyerlerinin kayıt altına alınması amacıyla kurumlar arasında işbirliği yapılarak, doğalgaz-su-elektrik aboneliği olan işyeri verileri, TÜİK'in işyeri verileri coğrafi bilgi sistemleri kullanılarak SGK kayıtları ile karşılaştırılacaktır.	Doğalgaz, su ve elektrik aboneliği verilerinde yararlanılarak tespit edilen kayıt dışı işyeri ve işçi sayısı	SGK	SGK	Aralık 2012
13		POS cihazlarının yazar kasalarla uyumlaştırılması sağlanacaktır.	Teknik ve hukuki alt yapının tamamlanması	BDDK GİB	GİB	Aralık 2012
14		Yolcu taşıyan firmalara "yolcu listesi ön bildirimi" yükümlülüğü getirilerek, yolcu görüntülerinin gümrük idaresince görülebilmesini sağlamak üzere gerekli düzenlemeler yapılacaktır.	İmzalanan protokol sayısı	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Aralık 2012
15		Türkiye'ye gelen ve Türkiye'den giden konteyner bilgilerinin hazırlanacak bilgisayar programı vasıtasıyla takip edilmesi sağlanacaktır.	Konteyner takip programının faaliyete geçmesi	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Aralık 2012

Tablo 4.1'in devamı

Eylem No	Amaç	Eylem	Performans Göstergesi	Sorumlu Kuruluşlar	Koordinatör Kuruluş	Takvim
16		Sosyal Güvenlik Kurumu bünyesinde kayıt dışı istihdamla mücadele etkinliği artıracak risk analizi merkezi kurulacaktır.	Risk analizi merkezi kurularak faaliyete geçmesi	SGK	SGK	Aralık 2012
17		Kayıt dışılıkla mücadele etkinliği artırmaya yönelik ortak pilot denetimler planlanarak uygulanacaktır.	Pilot denetimlerle ait esasların belirlenerek planlamanın yapılması	ÇSGB GİB SGK	GİB	Ağustos 2012
18		Sermaye gereksiniminin hesaplanmasında kredi riskinin daha hassas olarak ölçümü için karşı tarafın kredi değerliliğine dayalı olan uygulamalar ile alternatif olarak kullanılabilen standart uygulamaları içeren ve kamuoyunda Basel-II olarak bilinen uluslararası standartlara geçilecektir.	2012 yılı sonu itibarıyla uygulamanın tamamlanması	BDDK	BDDK	Aralık 2012
19		İnşaat sektöründeki aktörler kayıt altına alınacak ve izlenecektir.	İzlenebilen aktör sayısı	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Aralık 2012
20		Yapı kooperatifçiliği sektöründeki aktörler kayıt altına alınacak ve izlenecektir.	Ticaret siciline tescil edilmiş kooperatif sayısı Kooperatif yöneticileri, üyeleri ve kooperatiflere iş yapan müteahhitlerin sayısı	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Türkiye Belediyeler Birliği	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Mayıs 2012
21		İnşaat sektöründeki Yapı Malzemeleri Üreticileri ve Onaylanmış Kuruluşlar "Yapı Malzemeleri Denetim Sistemi" (YMDS) ile kayıt altına alınacak ve izlenecektir.	YMDS ile kayıt altına alınan yapı malzemeleri üreticileri ve onaylanmış kuruluşların sayıları	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Temmuz 2012

Tablo 4.1'in devamı

Eylem No	Amaç	Eylem	Performans Göstergesi	Sorumlu Kuruluşlar	Koordinatör Kuruluş	Takvim
22		Binalarda enerji verimliliği ile ilgili olarak iş ve işlem yapan EVD ve SMM şirketleri kayıt altına alınacak ve izlenecektir.	Enerji verimliliği faaliyetlerinde bulunan, kayıt altına alınan ve izlenen Enerji Verimliliği Danışmanlık Şirketleri ve Serbest Müşavir Mühendislerin sayısı BEP-TR sistemine girmeye yetki almış tüm EVD ve SMM şirketlerinin sayısı	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Ocak 2012
23		İnşaat sektöründe yapı denetim kuruluşları ile sektördeki diğer aktörlerin faaliyetleri kayıt altına alınacak ve izlenecektir.	Yapı denetim kuruluşlarının sayısı İzlenen ve denetlenen diğer aktörlerin (yapı denetim elemanları, şantiye şefleri, müteahhitlik firmalarının yaptığı işler vs.) sayısı	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı İçişleri Bakanlığı (Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü)	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Nisan 2012
24		İnternet yoluyla kredi kartı kullanılarak yurtdışından yapılan alışverişler izlenecek ve Gümrük Mevzuatı ile tanınan muafiyet hükümlerini ihlal eden ticari nitelikteki muameleler tespit edilecektir.	Protokol imzalama tarihi	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Bankalararası Kart Merkezi	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Aralık 2012
25		Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında tutulan verilerden kayıtdlı ekonomiyle mücadeleye katkı sağlayacak olanlar tespit edilecek ve bu verilerin takibine imkan sağlayacak ortak bir veri ambarı sistemi kurulacak	2013 yılı sonuna kadar sistemin kurulması	Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı EPDK	Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	Aralık 2013
26		Fuel oil, gazyağı ve nafta türlerinde ulusal marker uygulamasına geçilecektir.	Ulusal marker uygulamasına geçilmesi	EPDK	EPDK	Ocak 2013
27		Kozmetik ürünler takip sistemi uygulamaya konulacak ve bu sistemin diğer sektörlerdeki ürünlere de uygulanabilirliği araştırılacaktır.	2012 yılı sonuna kadar gerekli alt yapı çalışmalarının tamamlanması 2013 yılı sonuna kadar kozmetik ürünlerde sistemin hayata geçirilmesi	Sağlık Bakanlığı Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı GİB	Sağlık Bakanlığı	2011 - 2013

Tablo 4.1'in devamı

Eylem No	Amaç	Eylem	Performans Göstergesi	Sorumlu Kuruluşlar	Koordinatör Kuruluş	Takvim
28		Akaryakıt analizleri için ilave 3 Akredite Laboratuvar kurulumu gerçekleştirilecektir.	Kurulumun tamamlanması	EPDK	EPDK	Ocak 2013
29		Sermaye Piyasası Kurulu görev alanında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların yaptıkları işlemlerin SPK tarafından çevrimiçi olarak takip edilmesine yönelik bir sistem kurulacaktır.	2013 yılı sonuna kadar sistemin kurulması	SPK	SPK	2011 - 2013
30		Sebze ve meyve ile diğer tarım ürünlerinin takibine imkan sağlayacak olan Merkezi Hal Kayıt Sistemi tamamlanacaktır.	Sisteme ilişkin gerekli olan donanımın tedarikine yönelik görüşme ve ihale sürecinin tamamlanması	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	2011 - 2013
			İkincil mevzuatın çıkarılması			
			Sistemin aksayan yönü varsa bunun tespiti ve bunların ivedilikle çözülmesi	İçişleri Bakanlığı		
			Piyasadaki işlemlerin kayıt içine çekilme oranının her yıl bir öncekinden yüksek olması			
31		Lisanslı depo işletmeleri, yetkili sınıflandırıcılar, ürün ihtisas borsası, tazmin fonu ve diğer ilgili kuruluşlar arasında çevrimiçi bilgi sistemi kurulacaktır.	Sisteme entegre olan birim sayısı	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	2011 - 2013
			Lisanslı depoculuğa konu tarım ürünleri ticaretindeki (ürün bazında) işlemlerin kayıt içine çekilme oranının her yıl bir öncekinden yüksek olması			
			Lisanslı depoculuğa konu tarım ürünlerinin gerçek değerleri üzerinden iç ve dış piyasada pazarlamasının sağlanması			
			Lisanslı depoculuğa konu tarım ürünlerinin kaliteli üretimine teşvikin sağlanması			
			Ellerinde ürün senedi bulunduranların ileride olası fiyat farklılıklarından korunmalarının sağlanması			
			Ellerindeki ürün senedi vasıtasıyla işletmelerin ürün ihtiyacını garanti altına alması			
			Senetleri teminat olarak kullanarak bankalardan kredi sağlanması			

Tablo 4.1'in devamı

Eylem No	Amaç	Eylem	Performans Göstergesi	Sorumlu Kuruluşlar	Koordinatör Kuruluş	Takvim
32		Araçların imalat veya ithalatından, kayıt ve tescil edildiği tüketiciye ulaşım safhasına kadar takibine imkan veren bir sistem kurulacaktır.	Sistemin belirlenen takvim içinde hayata geçirilmesi	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İçişleri Bakanlığı (Emniyet Genel Müdürlüğü) GİB	GİB	Aralık 2012
33		Yaptırımlar ve ilgili mevzuat gözden geçirilerek yapılması gereken düzenlemeler belirlenecek ve tespit edilecek takvim içinde uygulamaya konulacaktır.	Değişiklik gerektiren düzenleme sayısı	İlgili Kamu Kurum ve Kuruluşları	GİB	2011 - 2012
34		Akaryakıt satış istasyonlarındaki satış verilerinin çevrimiçi olarak Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmesi için gerekli sistem oluşturulacaktır.	2013 yılı sonuna kadar sistemin kurulması	Maliye Bakanlığı (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı) GİB	GİB	Aralık 2013

Tablo 4.1'in devamı

Eylem No	Amaç	Eylem	Performans Göstergesi	Sorumlu Kuruluşlar	Koordinatör Kuruluş	Takvim
35		Tapu TAKBİS sisteminin tamamlanarak verilerin çevrimiçi olarak paylaşılabilir hale getirilmesi sağlanacaktır.	Belirlenen takvim içinde sistemin tamamlanması ve paylaşılır hale getirilmesi	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı (Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü)	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı (Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü)	Aralık 2013
36		Sıvı formda şeker üretimi yapan şirketlerin satışa esas noktalarına tesis edilen kütleli debimetre verilerinin, bilgisayar ortamında Şeker Kurumuna anlık olarak iletilmesi, raporlanması ve imalat sanayinde kullanılan sıvı şeker girdilerinin takibine yönelik sistem kurulacaktır.	Elektronik ortamda Kuruma bağlanan debimetre sayısı	Şeker Kurumu	Şeker Kurumu	Haziran 2013
37		Noterlerce yapılan işlemlere ilişkin verilerin ilgili kurumlarca elektronik ortamda paylaşımına yönelik sistem kurulacaktır.	2013 yılı sonuna kadar sistemin hayata geçirilmesi	Türkiye Noterler Birliği	Türkiye Noterler Birliği	2011 -2013
38		Serbest Bölgeler Uygulama Programının ilgili mücadeleci kurumlara açılması sağlanacaktır.	Dönemler itibariyle programın açıldığı kurum sayısı	Ekonomi Bakanlığı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Ekonomi Bakanlığı	Haziran 2012
39		Dağıtıcı şirketlerin LPG ithalatına, ihracatına, alış ve satışına ilişkin verilerin takibine imkan sağlayacak bir sistem kurulacaktır.	2013 yılı sonuna kadar sistemin hayata geçirilmesi	EPDK	EPDK	Aralık 2013
40		Dağıtıcı Bayi Denetim Sistemi tamamlanacak, bu sistemdeki bilgilerin EPDK bilgi sistemi tarafından alınması sağlanarak ilgili kurum ve kuruluşlarla paylaşılacaktır.	Dağıtıcı Bayi Denetim Sistemi verilerinin EPDK bilgi sistemine alınması ve paylaşımının sağlanması	EPDK	EPDK	Mayıs 2012
41		Merkezi Sicil Kayıt Sistemşne (MERSİS) ilişkin merkezi veri tabanı oluşturulacak ve kapsamı genişletilecektir.	Sisteme girilen yeni kayıt sayısı	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İçişleri Bakanlığı Kalkınma Bakanlığı Ekonomi Bakanlığı	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	2011 - 2013
			Sisteme aktarılan geçmiş veri sayısı	GİB, SGK, TÜİK, TOBB		

Tablo 4.1'in devamı

Eylem No	Amaç	Eylem	Performans Göstergesi	Sorumlu Kuruluşlar	Koordinatör Kuruluş	Takvim
42		Girişimci Bilgi Sistemi tamamlanacak ve üretilecek bilgiler, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede strateji üreten kurum ve kuruluşların kullanımına sunulacaktır.	Sistemin tamamlanması ve bilgilerin kullanıma sunulması	Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ÇSGB Ekonomi Bakanlığı Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı GİB SGK TÜİK KOSGEB TOBB	Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	Aralık 2012
43		Tüm kamu kurum ve kuruluşları tarafından alınan bilgiler analiz edilerek kurumlar arasında paylaşımı sağlanacaktır.	Analizi yapılan veri sayısı Paylaşılabilir veri sayısı Verilerin paylaşılabilmesi için yapılan protokol sayısı	Tüm Kamu Kurum ve Kuruluşları	GİB	2011 - 2013
44		Merkez Bankası bünyesindeki "Risk Merkezi" Bankalar Birliği nezdinde yeniden yapılandırılacaktır.	2012 yılı sonuna kadar sistemin tamamlanması	Türkiye Bankalar Birliği BDDK TCMB	BDDK	Aralık 2012
45		Türkiye genelinde ilköğretim okullarının 3, 4 ve 5. sınıf öğrencilerine yönelik olarak başlatılan vergi bilincini geliştirme eğitimlerine 6, 7 ve 8. sınıflar da dahil edilerek devam edilecek, ayrıca "vergi bilinci" ve "iş ve sosyal güvenlik" konularının Milli Eğitim müfredatına eklenmesi sağlanacaktır.	3, 4 ve 5. sınıf öğrencilerine yönelik yapılan eğitim faaliyeti sayısı 6, 7 ve 8. sınıf öğrencilerine yönelik yapılan eğitim faaliyeti sayısı "Vergi Bilinci" ve "İş ve Sosyal Güvenlik" dersinin müfredata dahil edilmesi	Milli Eğitim Bakanlığı GİB SGK	GİB	2011 - 2013

Tablo 4.1'in devamı

Eylem No	Amaç	Eylem	Performans Göstergesi	Sorumlu Kuruluşlar	Koordinatör Kuruluş	Takvim
46		Ülkemizde kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ölçülecek ve dönemler itibariyle takibi sağlanacaktır.	Yıllara göre kayıt dışı ekonominin büyüklüğündeki değişim	Kalkınma Bakanlığı GİB TÜİK	GİB	2011 - 2013
47		Kayıtdışılıkla mücadelede kamuoyunun bilinçlendirilmesini sağlamak amacıyla medya organları aracılığıyla tanıtım çalışmaları yapılacaktır.	Yapılan çalışma sayısı	ÇSGB GİB SGK	GİB	2012 - 2013

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.pdf.

4.2.2. Vergi Kayıp Ve Kaçağının Nedenleri

Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.⁹⁸

- Hukuki düzenlemelerden kaynaklanan etkenler (karmaşıklık, sayıca çokluk, istisna ve muafiyetlerle oluşan kanuni boşluklar, vergi oranlarının yüksekliği, vergi cezalarının rasyonel olmaması ve etkin biçimde uygulanmaması, idarenin zihniyeti, vb.)
- Sosyal ve idari nedenler (vergi idaresi ve yargısının etkinliği, kayıt dışılık, toplumsal yapı vb.)
- Ekonomik nedenler (vergi karşılıksız ödeme olduğu için bireysel çapta karşılığını somut görme isteği, gelir düşüklüğü, şirketleşememe-kurumsallaşamama vb.)
- Psikolojik nedenler (genel ahlak ve eğitim düzeyi, mali konularla ilgili eğitim düzeyi, vergi bilinci, diğer bireylerin davranış biçimi varsayımı vb.)

Vergi kaçırmada mükellef kararını; toplumsal yapı, ahlak ve alışkanlıklar veri iken vergi kaçırmanın çekiciliği ve vergi kaçırma riski unsurlarını göz önünde tutarak verir. Vergi kaçakçılığının toplumca kınanan bir olay olması, vergi kaçırın mükellefleri baskı altına alacağı ve kaçakçılık eğilimlerini azaltacağı, buna karşın mükelleflerin mensup oldukları referans grubunda (özellikle mesleki) kaçakçılık eğiliminin yaygın olması durumunda ise bireysel olarak mükellefin vergi verme isteğinin kırılacağı ifade edilmektedir.⁹⁹

4.3. KAYIT DIŞI EKONOMİ TANIMI, TÜRLERİ VE NEDENLERİ

4.3.1. Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı

Kayıt dışı ekonominin tanımı konusunda bir fikir birliği yoktur ve farklı isimlerle anılmaktadır. Bunun bir sebebi ekonomik faaliyetlerdeki çeşitliliktir. Bu nedenle literatürde kayıt dışı ekonomi ikincil, paralel, gayri resmi, gölge, kara, yeraltı, gizli, kayıt dışı, görünmeyen, formel olmayan, düzensiz ekonomi olarak da

⁹⁸ Daştan, s.185.

⁹⁹ Daştan, s.185.

adlandırılmaktadır. Bu anlamdaş sözcüklerin çokluğu bile tanımlama konusundaki farklılıklar hakkında fikir vermektedir.¹⁰⁰

İkinci olgu; kayıt dışı ekonominin bazı ekonomik, sosyal, politik olgularla yakın ilişki ve karşılıklı etkileşim içinde olduğu gerçeğidir. Yapılan araştırmalar, anketler gösteriyor ki; kayıt dışı ekonomi, yolsuzluk ve siyasetin finansmanı arasında çok sıkı bir ilişki vardır. Bu üçgende yaşanan sorunlar ya da iyileşmeler karşılıklı olarak birbirini etkilemektedir. Gelişmiş, temel ekonomik ve sosyal sorunları çözmüş, kişi hak ve özgürlüklerinin yüksek düzeyde korunduğu ülkelerde kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluk düzeyi düşüktür. Toplumda kurallara bağlılığın, kayıtlılığın, saydamlığın, hesap verilebilirliğin, katılımcılığın egemen olması nedeniyle de siyasetin finansmanı daha sağlıklı, dolayısıyla da demokrasi daha katılımcı, saydam, eşitlikçi ve rekabetçi olmaktadır.¹⁰¹

Kayıt dışı ekonominin bu kadar çok farklı isimler altında tanımlanmasının temel nedeni yasal alandan yasadışı alana kadar uzanan birbirinden çok farklı faaliyeti kapsamasıdır. Söz konusu bu faaliyetler tablo 1’de görülmektedir.

Tablo 4.2. Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetler

Faaliyet Türleri	Parasal Faaliyetler		Parasal Olmayan Faaliyetler	
Yasa Dışı Faaliyet Kaynaklı Kayıtdışılık	Çalıntı eşya ticareti, uyuşturucu satışı ve üretimi, fuhuş, kumar vb.		Kaçakçılık ürünlerinin takası, kişinin kendisi için uyuşturucu üretmesi vb.	
Yasal Faaliyet Kaynaklı Kayıtdışılık	Vergi Kaçakçılığı	Vergiden Kaçınma	Vergi Kaçakçılığı	Vergiden Kaçınma
	Yasal bir şekilde mal ve hizmet üretimi sırasında kendi çalışmasından elde edilen geliri göstermeme, vb.	Çalışanları veya elde ettikleri geliri düşük gösterme	Yasal mal ve hizmet takası	Kendi kendine veya bir yakın yardımıyla iş yapma

Kaynak: Cemil Rakıcı, *Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu*, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 14, Yıl 2011, s. 354.

Tabloda da görüldüğü üzere kayıt dışı ekonomi yasal faaliyetlerden yasal olmayan faaliyetlere kadar çok geniş bir yelpaze içerisinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kayıt

¹⁰⁰ Hakan Erkuş, Kadir Karagöz, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergi Kaybının Tahmini*, Maliye Dergisi, Sayı 156, Ocak-Haziran 2009, s.128.

¹⁰¹ Sadık Kırbas (I), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi, Yolsuzluk Siyasetin Finansmanı*, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2012, s.31.

dışı ekonomi konusunda tek bir tanım yapmak zorlaşmaktadır. Buna rağmen kayıt dışı ekonomi konusunda geniş bir tanımlama yapacak olursak, kayıt dışı ekonomi; devletin düzenlemelerinden, vergilemesinden veya gözleminden tamamen veya kısmen kaçırılan ekonomik faaliyetler ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirler olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla yasal olmayan faaliyetler, yasal fakat kısmen veya tamamen kayıt dışı kalan faaliyetler ve vergi kaçırma amacı taşısın veya taşımamasın ölçüm dışında kalan tüm faaliyetler gelir oluşturdıkları sürece kayıt dışı ekonomi içerisinde yer almaktadır.¹⁰²

4.3.2. Kayıt Dışı Ekonominin Türleri

Kayıt dışı faaliyetler çok çeşitlidir ve kayıtlı ekonominin söz konusu olduğu bütün sektörlerde kayıt dışılığa rastlamak mümkündür. Kayıtlı ekonomik faaliyet olarak yürütülmesi yasaklanmış olan faaliyetler doğal olarak kayıt dışıdır. Kayıt dışılığın daha yoğun olduğu sektörler imalat sektörü dışındaki sektörler, yani tarım ve hizmetler sektörleridir. Söz konusu bu sektörlerin üretim, tüketim ve istihdam ilişkilerinin kayıt dışılığın uygun olması ve bu sektörlerdeki faaliyetlerin çok çeşitli olması, kayıt dışılığın bu sektörlerde yoğunlaşmasına yol açmaktadır. Kayıtlı ekonomi tarafından üretilen, örneğin ev, ev eşyaları ve otomobil gibi malların bakım ve onarımları ile bahçede, evde veya işyerinde gıda maddeleri üretimi ve satışı, seyyar satıcılık, kullanılmış ve eski eşya satışı, ücret karşılığı özel ders vermek ve çocuk bakmak gibi faaliyetler ile eksik olarak beyan edilen diğer birçok faaliyet, kayıt dışı ekonomi kapsamında yer alan faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir.¹⁰³

Kayıt dışı ekonomi kapsamı içerisinde yer alan unsurlar üç grupta toplanabilir.

Bunlar;

- Yeraltı ekonomisi (veya yasadışı faaliyetler),
- Yarı kayıtlı ekonomi,
- Yasal olarak kayıt dışında kalan ekonomi.

¹⁰² Cemil Rakıcı, *Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışı Önlene Fonksiyonu*, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 14, 2011, s. 354.

¹⁰³ Yılmaz Ilgın, *Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları*, Uzmanlık Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 1999, s.16.

Bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin bir kısmı veya tamamı kayda geçmez ve bu gelirler üzerinden de gerekenden daha az vergi ödenir veya hiç vergi ödenmemektedir.¹⁰⁴

4.3.2.1. Yer Altı Ekonomisi (Yasa Dışı Faaliyetler)

Yasalara, ahlaka ve geleneklere aykırı faaliyetlerle uğraşanların oluşturduğu “suç ekonomisi” olarak nitelendirilen yer altı ekonomisi, kayıt dışı ekonominin suç ya da kara para sektörüne ilişkin bölümünü kapsamaktadır. Yasaklanmış olan faaliyetlerin vergiye tabi olması konusunda V.U.K.’nin 9. maddesinin 2. bendinde, vergiyi doğuran olayın kanunlarca yasaklanmış olmasının mükellefiyet ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı belirtilmiştir. Ancak bu noktada bazı yasadışı faaliyetler vergilendirilebilir alana dahil olurken bir kısmı da kapsam dışı bırakılmıştır. Bunlara örnek olarak, rüşvet, hırsızlık, ihtilas, irtikap, dolandırıcılık verilebilir. Türk Vergi Hukuku’nda vergilendirilebilir yasa dışı faaliyetler içinde de, ödünç para verenlerin elde ettikleri tefecilik geliri, önceden izin alınarak açılmış umumi mahallerin kazançları, kumar oynatanların elde ettikleri kazançlar, hekimlik, eczacılık avukatlık gibi diploma gerektiren faaliyet alanlarında diplomasız veya ruhsatsız çalışanların elde ettikleri gelir, gelir vergisine tabi tutulur. Suç ekonomisi içinde uyuşturucu ticareti önemli bir yer tutmakta ve dünya ticaret hacmini önemli oranlarda yaklaştırmış bulunmaktadır. Uyuşturucu ticaretiyle elde edilen karların her yıl bir bölümünün finansal piyasalarda aklandığı OECD’ce tahmin edilmektedir. Uluslararası mali sisteme entegre olan herhangi bir ülke, kara para aklama konusunda risk altındadır. Günümüzde yasadışı faaliyetler kapsamı ve hacmi bakımından kayıt dışı ekonomi içinde büyük boyutlara ulaşmıştır.¹⁰⁵

Kara para; suç işlenmesi suretiyle elde edilen paradır. Yasa dışı uyuşturucu üretimi ve ticareti, silah kaçakçılığı, fahişelik, yolsuzluk, kaçakçılık, yasadışı kumar oynatmak, tefecilik, çalınmış malların ticaretini yapmak, değerli maden ve tarihi eser kaçakçılığı, kalpazanlık, sahte pasaport, vize ticareti, yasal olmayan iş takibi, çek, senet tahsilatı, rüşvet gibi faaliyetler girmektedir. 4208 sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun’un 2. maddesinde bazı kanunlar ve maddeleri sayılarak “bu kanunların ve

¹⁰⁴ Tuğba İskefli, *Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Mücadelede Nakit Kullanımını Azaltıcı Uygulamalar: Akbil Örneği*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliyet Teorisi Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s.4.

¹⁰⁵ İskefli, s.4-5.

kanun maddelerinin suç saydığı fiillerin işlenmesi suretiyle elde edilen para, para yerine geçen her türlü kıymetli evrak, mal, gelirler, bir para biriminden diğerine çevrilmesi de dahil söz konusu para, evrak, mal ve gelirlerin birbirine dönüştürülmesinden elde edilen menfaat ve değerler” kara para olarak tanımlanmaktadır. Yasa “hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezalar” başlıklı VUK.'un 359. maddesinin b bendinde sayılı olanlar dolayısıyla elde edilen paraları da kara para saymıştır. Bunlar defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya belgeleri kullanmak, belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeleri kullanmak fiillerini kara para olarak kabul etmiştir.¹⁰⁶

4.3.2.2. Yarı Kayıtlı Ekonomi

Yasal olan işlemlerin kayıtlara geçmesi gerektiği halde vergiden ya da başka mükellefiyetlerden kaçmak amacı ile bunların kısmen veya tamamen kayıt dışı bırakıldığı kesimdir. Yarı kayıtlı ekonomi içinde yasal düzenlemelerle istisna tutulan, muafiyet tanınan ya da götürü kabul edilen kesim ile gelirlerini yasa dışı olarak kayıt dışı olarak tutan kesimde yer almaktadır. Bunların elde ettikleri gelirler hiçbir şekilde vergilenmemektedir. Örneğin, oto galerileri, kaçak olarak yurda getirilen içki, sigara, Tahtakale, Kapalıçarşı ve doğu bank tarzı faaliyette bulunan tacirler, yüksek gelire sahip olan rantiyeler ve sahte fatura ve belge düzenleyenler bu kesimde yer alır. Bazı sektörlerin faaliyetlerinin denetlenebilir olması sektörlerin her aşamasında belirli yaptırımların uygulanması sonucu kayıt dışılığın önüne geçilebilirken, denetimin zor olduğu sektörlerde yapılan işin belgelendirilmesi güçtür. Dolayısıyla bu sektörlerde faaliyet gösterenler, gelirlerinin büyük bir kısmını gizleme eğilimlerine girdiklerinden kayıt dışılığın önüne geçilmesinde güçlükler yaşanmaktadır. Döviz büroları ve kuyumcular buna örnek gösterilebilir.¹⁰⁷

4.3.2.3. Yasal Olarak Kayıt Dışında Kalan Ekonomi

Ekonomik faaliyetlerini aktif olarak gerçekleştiren fakat mükellef olarak kayıtlı bulunmayan, vergi idaresinin bilgisi dışında olup hiç vergi ödemeyen kesimdir. Bu kişilerin vergi idaresinde herhangi bir mükellefiyet kayıtları da bulunmamaktadır. Bu

¹⁰⁶ Kırbaş (I), s.23-24.

¹⁰⁷ İskefli, s.5-6.

tür faaliyetler, genel olarak toplumsal yaşayışın talebine göre, bir işyeri açmaksızın ortaya çıkan faaliyetler olarak da tanımlanabilir.

- İşportacılar,
- Hamallar,
- Boş buldukları yerleri otopark olarak işletenler,
- Belediye hallerine girmeyen sebze-meyve satıcıları,
- Şehir içi nakliyat yapan bir kısım kişiler,
- Belli bir işyeri olmaksızın küçük çapta imalat ve ticaret yapanlar,
- Canlı hayvan ticareti yapanlar,
- Küçük çaplı tamir-bakım işleriyle uğraşanlar,
- İnşaat işçileri,
- Jeton ve bilet satanlar bu tür faaliyetler yasal olarak kayıt dışında kalan ekonomiyi oluşturur.¹⁰⁸

Kayıt dışı ekonominin nedenleri incelenirken görülebileceği gibi yaygın göç olayı özellikle büyük kentlerde kayıtsız faaliyetlerin boyutunu arttıran en önemli nedendir. İşsizliğin yüksek boyutlarda olması da dikkate alındığında bu faaliyetleri kayda almak ve vergilendirmek hem mali hem de teknik açıdan zordur.¹⁰⁹

Bu sayılan faaliyetler dışında bir de devletin yasal olarak muaf ve istisna kapsamına aldığı faaliyetlerde mevcut olup kayıt dışı faaliyette bulunmaya teşvik etmektedir.

Verginin niteliklerinden biri de ‘kanunilik ilkesi’dir. Verginin kanuniliği ilkesinin anlamı, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde, vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasıdır. Bir başka deyişle, verginin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşımaktadır. Bazı durumlarda vergi kapsamına alınmayan konu, bazen de kişiler vergi dışında tutularak, verginin tümünden ya da bir bölümünden vazgeçilebilir. Vergi, resim ve harçlarda yasalarla sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı bir takım muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasa koyucunun takdirine bağlı bir konudur. Vergiden indirim yapmak ya da vergi kapsamındaki kimi konulara istisna getirmek veya kimi kişileri vergi dışı

¹⁰⁸ İskefli, s. 6-7.

¹⁰⁹ Kırbaş (I), s.21.

birakarak muafiyet tanımak vergi kaybı açısından büyük önem taşımaktadır. Muaflik, istisna ve indirimler, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında etkili araçlar iken bu uygulamaların kapsamının ne kadar geniş olduğu da vergisel açıdan göz önünde bulundurulmalıdır. Vergi yasalarına hakim siyaset anlayış doğrultusunda düzenlenmiş istisna, muafiyet, teşvikler ve oran indirimi suretiyle vergiye uyumsuzluk artmakta ve vergiye duyulan tepki, vergi kaçakçılığında artış meydana getirmekte, bir başka deyişle mükellefleri kayıt dışı faaliyette bulunmaya teşvik etmektedir.¹¹⁰

4.3.3. Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri

Kayıt dışı ekonominin belirlenmesi, kayıt dışı ile mücadelede uygulanacak politikaların etkinliğinin artırılmasında önem taşımaktadır.¹¹¹

Kayıt dışı ekonominin çok geniş bir yelpaze içerisinde kendini göstermesi nasıl ki, tanımlanmasını zorlaştırmaktaysa, nedenlerinin de ne olduğunun tam olarak ortaya konulmasını zorlaştırmaktadır. Ayrıca, kayıt dışı ekonominin nedenleri ülkelerin gelişmişlik seviyesine göre de farklılık gösterebilmektedir. Bir bütün halinde kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkaran başlıca nedenleri şu şekilde özetleyebiliriz.¹¹²

Vergi ve sosyal güvenlik ödemelerine ait yüklerin fazlalığı, devletin ekonomik ve hukuksal alanda yaptığı düzenleyici işlemlerin çokluğu, kamu sektörü hizmetlerinin mükelleflere yansımaması, yolsuzluklar, kayıt dışı ekonomiye halkın bakış açısı ve vergi ahlakı, devletin ekonomiye olan hakimiyeti ve denetim gücü ile kayıt dışı istihdamdır. Bahsedilen bu nedenlerin yanında daha birçok etken göstermek mümkündür.¹¹³

Bunları beş temel başlık altında göstermek gerekirse;

- Ekonomik yapı, verimlilik, işletme büyüklüğü ve bürokratik unsurlar
- Enflasyon ve ekonomik krizler
- Nakit ekonomisi
- Vergisel nedenler
- Kayıt dışı istihdam

¹¹⁰ İskefli, s.7.

¹¹¹ İrem Yendi, *Kayıt Dışı Ekonominin İktisadi Mali Ve Kurumsal Nedenlerinin Analizi*, İktisadi Araştırma Vakfı, İstanbul, 2011, s.57.

¹¹² Rakıcı, s. 354.

¹¹³ Çomaklı, s.56-57.

4.3.3.1. Ekonomik Yapı, Verimlilik, İşletme Büyüklüğü Ve Bürokratik Unsurlar

Küçük işletmelerin varlığı ve yaygın olması denetlemeyi zorlaştırdığı gibi yasal düzenlemelerin dışında kalmaları da kayıt dışı ekonomiyi arttırmaktadır. Ayrıca, tarım ve hizmetler sektörünün yeterince denetlenememesi kayıt dışına neden olmaktadır. KOBİ'lerde belge düzeninin istenilen düzeyde olmaması ve bürokratik formalitelerin fazlalığı da kayıt dışılığa yol açan diğer nedenlerdendir.¹¹⁴

4.3.3.2. Enflasyon Ve Ekonomik Krizler

Kayıt dışılığa sebep olan ekonomik unsurlardan bir diğeri de, yüksek enflasyondur. Vergi yasalarındaki oranlar ve tutarların enflasyonun etkisiyle aşınması sonucunda ekonomik birimlerin ödemekte oldukları vergi miktarında değişimler ortaya çıkmaktadır. Fiyatlar genel düzeyinin artması sonucunda ekonomik birimlerin artan nominal gelirleri yüksek vergi dilimleri üzerinden vergilendirilmektedir. Bu yüzden; mükelleflerin reel gelirleri artmadığı halde, yükümlü olduğu vergi miktarı artmaktadır. Yüksek enflasyon dönemlerinde vergi sisteminin sayısal büyüklüklerinin değiştirilmediği durumlarda spesifik tarifeler, istisnalar, indirim ve muaflik tutarları ve gelir vergisinin tarife dilimleri aşınmakta; sabit varlıklar, stoklar, faiz geliri ve gideri gibi vergilenebilir matrah da olumsuz yönde etkilenmektedir. Mükelleflerin elde etmedikleri fiktif karların vergilendirilmesi ise özkaynakların erimesine sebep olmaktadır.¹¹⁵

Enflasyon nedeniyle reel gelirlerinde azalma meydana gelen sabit gelirli tüketiciler ve enflasyon nedeniyle maliyetlerinde artış meydana gelen üreticiler uğradıkları kayıpları telafi edebilmek için kayıt dışı kalmayı özellikle kayıt dışı istihdamı tercih edebilmektedirler. Ayrıca, ekonomik krizlerin de kayıt dışı faaliyetlerin artmasına yol açtığını söyleyebiliriz. Çünkü, kriz dönemlerinde iş gücü kayıtlı ekonomiden bulamadığı iş imkanını kayıt dışı sektörde aramaktadır. Bunun yanında üreticiler de krizin olumsuz etkilerini bertaraf edebilmek için kayıt dışına yönelmektedir. Özellikle kriz dönemlerinde kayıtsız çalıştırılan emek gücü maliyetleri oldukça azalmaktadır.¹¹⁶

¹¹⁴ Rakıcı, s. 354-355.

¹¹⁵ <http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=34> Erişim Tarihi 30.05.2013.

¹¹⁶ Rakıcı, s. 355.

4.3.3.3. Nakit Ekonomisi

Günümüzde insanların ihtiyaçları farklılık göstermekte bu farklılık, gittikçe fazla miktarda para taşıma gereksinimini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle paranın yerine kullanılabilir alternatif ödeme araçları geliştirilmiştir. Faaliyetlerin nakit para ile yapılması ödeme delillerini ortadan kaldırdığından kayıt dışı ekonomide nakit para kullanımı daha çok tercih edilmektedir.¹¹⁷

Ekonomik faaliyetlerin daha çok nakit para ve takas usulü ile yapılması kayıt dışı kalmayı kolaylaştırmaktadır. Özellikle finans sektörünün gelişmemiş olduğu ülkelerde kayıt dışı kalmak daha kolaydır. Ama, para hareketlerinin kolayca izlenmesi kişileri kayıt dışı kalmaktan alıkoyan bir unsurdur. Mal hareketleri ise kolayca izlenemediğinden özellikle kayıt dışı kalmak isteyenlerin takas yoluyla faaliyetlerinin artmasına neden olmaktadır.¹¹⁸

4.3.3.4. Vergisel Nedenler

Kayıt dışı ekonomiye yol açan faktörlerin bazıları ise vergisel nedenlerden oluşmaktadır. Söz konusu nedenler;¹¹⁹

- Vergi mevzuatlarının karmaşık olması gerek kanunların anlaşılmasını gerekse uygulanmasını zorlaştırmaktadır,
- Yüksek vergi oranları, ek vergiler, vergi oranlarının sürekli değişmesi,
- Muafiyet ve istisnalar,
- Etkin vergi denetiminin yapılamaması, denetimde koordinasyon eksikliği,
- Vergi cezalarının caydırıcılıktan uzak olması,
- Mükellefe yardımcı olacak müşavirlik hizmetlerinin yetersiz olması.

Toplumdaki vergi yasalarının ve kamu vicdanının; vergi kaçırmaı basit, sıradan ve adi bir suç olarak nitelendirmesi ve cezalandırmakta yetersiz kalması, kayıt dışına çıkışı kolaylaştırmasının yanında, teşvik de etmektedir. Bunun yanında vergilerin ve düzenleyici diğer işlemlerin büyük boyutlara ulaştığı ülkelerde de ekonomik faaliyetlerin kayıt dışına yönelmesi kaçınılmazdır. Devletin uygulamış olduğu hatalı ya da eksik ekonomik-mali politikalar; kamuoyunda, toplanan vergilerin etkin kullanılmadığı görüşünü beslemektedir. Sık sık çıkarılan vergi afları, vergilerini düzenli

¹¹⁷ İskefli, s.17.

¹¹⁸ Rakıcı, s. 355.

¹¹⁹ Rakıcı, s. 355.

ödeyen mükelleflerin haksızlığa uğradıklarını düşünmelerine sebep olmakta ve sonuç itibariyle vergiden kaçınmayı, vergi kaçırmayı teşvik ederek, vergilere karşı bir direnç oluşturmaktadır.¹²⁰

4.3.3.5. Kayıt Dışı İstihdam

Kayıtlı istihdamın işverene olan yüksek maliyeti, kaçak işçiliği arttırarak kayıt dışına neden olmaktadır.¹²¹

Kayıt dışı istihdam, özellikleri, sebepleri ve sonuçları ile kayıt dışı ekonomiden ayırt edilmemesi ve birlikte incelenmesi gereken, çözüm yollarının aynı amaçla ve aynı hedefe yönelik araştırılması gereken bir olgudur. Aynı zamanda istisnalar dışında çalışanlarını yarı kayıtlı ya da kayıtsız olarak gösteren müteşebbislerin normalde yasal faaliyetler gerçekleştirdiği varsayımı ile konunun, saklı ekonomi başlığı altında incelenmesi uygun görülmektedir. Kayıt dışı istihdam dört şekilde meydana gelmektedir. İstihdam edilen işçilerin,¹²²

- Hiçbir şekilde kayıtlarda gösterilmemesi,
- Çalıştıkları sürenin sadece bir kısmının kayıtlarda gösterilmesi,
- Prime esas kazançlarının eksik gösterilmesi,
- Hem çalışma sürelerinin hem de prime esas kazançlarının eksik gösterilmesi şeklinde meydana gelebilmektedir.

4.3.4. Kayıt Dışı Ekonominin Ölçümü

Kayıt dışı ekonominin hesaplanmasında kullanılan pek çok yöntem bulunmaktadır. Yapılan hesaplamalar yöntem farklılıkları nedeniyle ülkeden ülkeye çok farklı sonuçlara neden olmaktadır.¹²³

Kayıt dışı ekonominin nispi büyüklüğünü tespit etmek için birçok yöntem geliştirilmiştir. Geliştirilen yöntemler birçok varsayıma dayanmaktadır. Varsayımların değiştirilmesi kullanılan yöntemler aynı olsa bile sonuçların farklı olmasına yol açacaktır. Bu yüzden kayıt dışı ekonominin tahminine yönelik olarak yapılan çalışmalarda, çalışma kapsamının çok iyi belirlenmesi ve varsayımların olabildiğince

¹²⁰ <http://kayitdisiekonmi.com/makale/detay.asp?id=34> Erişim Tarihi 30.05.2013.

¹²¹ Rakıcı, s. 355.

¹²² Sugözü, s.18.

¹²³ Gülsüm Akalın, Ferdi Kesikoğlu, *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Ve Büyüme İlişkisi*, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 5, 2007, s.74.

gerçekçi belirlenmesi gerekmektedir. Literatürde kayıt dışı ekonominin ölçümüne yönelik temelde doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır.¹²⁴

4.3.4.1. Doğrudan Ölçme Yöntemleri

Mikro bazda yapılan bu tip ölçümlerde, rastgele seçimler sonucu yapılan tespitlerden genellemelere gidilir. Belli bir zaman kesitinde gizli ekonomik faaliyetlerin hacminin belirlendiği bu yöntemde anketler önemli bir rol oynar.¹²⁵

Doğrudan yöntemlerde, mikro anlamda elde edilen verilerin birleştirilmesi ile kayıt dışı ekonominin toplam büyüklüğüne ulaşılmaya çalışılmaktadır. Doğrudan yöntemlerin avantajı, kayıt dışı ekonominin yapısal özelliklerinin ortaya çıkartılmasına ve ayrıntılı bilgiler elde edilebilmesine imkan vermesidir. Böylelikle kayıt dışı ekonomi ile mücadele amacına yönelik politikalar türetilmesine yardım edebilir.¹²⁶

Doğrudan ölçme yöntemi anket tekniğine dayalı bir yöntemdir. Bu yöntemlerde kayıt dışı ekonomi mikro bazda anketlerle belirlenmeye çalışılmaktadır. Ancak kayıt dışılık yasal olmayan faaliyetleri içerdiği için verilen cevapların ne kadar güvenilir olacağı konusunda tartışmalar bulunmaktadır. Çünkü kişiler yasal olmayan faaliyetlerini kayıt dışılığın doğası gereği gizleme eğilimi içindedirler. Dolayısıyla anket tekniğine dayalı doğrudan ölçme yöntemleri ile kayıt dışılığı hesaplamak güvenilirliği azaltılmaktadır.¹²⁷

4.3.4.2. Dolaylı Ölçme Yöntemleri

Dolaylı yöntemlerde doğrudan yöntemlerin aksine makro ekonomik göstergelerin zamana bağlı değişimlerinden yararlanılır. Dolaylı yöntemlerde dikkate alınan başlıca göstergeler makro düzeydeki parasal, demografik veriler, vergi oranları ve milli muhasebe hesaplarıdır. Bu yöntemler kayıt dışı ekonominin makro boyutlarının belirlenmesinde ve zaman içindeki gelişim seyrinin ortaya konmasında doğrudan yönteme göre daha avantajlıdır.¹²⁸

Makro yaklaşım ya da gösterge yaklaşımı olarak da nitelendirilebilecek olan dolaylı yöntemlerde kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin bilgi vermesi muhtemel makro

¹²⁴ <http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=34>, Erişim Tarihi 30.05.2013.

¹²⁵ <http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1%C5%9F%C4%B1k/kildis-kayit-disi.pdf> , Erişim Tarihi 31.05.2013.

¹²⁶ <http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=34>, Erişim Tarihi 30.05.2013.

¹²⁷ Akalın, s.74.

¹²⁸ <http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=34>, Erişim Tarihi 30.05.2013.

ekonomik gösterge değerlerinin zaman içerisindeki değişimi değerlendirilmektedir. Dolaylı ölçme yöntemleri GSMH yaklaşımı, vergi incelemeleriyle ölçme yaklaşımı, istihdam yaklaşımı ve parasalcı yaklaşım olmak üzere dört alt başlığa ayrılmaktadır.¹²⁹

4.4. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN SONUÇLARI

Bir ülkede kayıt dışı ekonominin varlığının ve boyutlarının büyüklüğünün önemi, yol açtığı sonuçlar bakımındandır.¹³⁰ Kayıt dışı ekonominin etkileri konusunda birbirinden farklı çeşitli görüşler vardır. Bazıları, kayıt dışı ekonomiyi bir ülke ekonomisini olumsuz yönde etkileyen en önemli faktör olarak görürken bazıları ise kayıt dışı ekonominin olumlu yönlerine vurgu yapmaktadırlar.¹³¹

4.4.1. Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri

Kayıt dışı ekonominin doğurduğu sorunlar da, kendisi gibi çok boyutludur. Çok çeşitli sorunlar ortaya çıkıyor. Bu sorunları genel sorunlar, vergisel sorunlar olarak gruplandırmak mümkün.¹³²

İstatistiki anlamdaki kayıt dışılığın olumsuz etkileri, bu eksik ve yanlış göstergeleri veri olarak oluşturulacak politikaların ve alınacak tedbirlerin uygulamada başarısız olması ve istenmeyen sonuçlara yol açması şeklinde dolaylı olarak olmaktadır. Yapılan düzenlemelere uyulmamasından kaynaklanan kayıt dışılığın etkileri ise daha çok doğrudan olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Kayıt dışılık, planlama örgütleri ve araştırma kurumları ile iktisatçıların ve diğer akademisyenlerin, ekonominin mevcut ve geçmiş durumunu izah ve ileriye tahmin etme konusundaki analiz ve araştırmalarını da olumsuz etkileyecektir.¹³³

Bu konuda yapılan çalışmalarda genellikle ekonomik ve mali sorunlara ağırlık verilmektedir. Gerçekten kayıt dışı ekonomi bir ülkenin ekonomik ve mali sisteminde önemli sorunlara neden olmaktadır. Ancak en az bunun kadar önemli psiko-sosyal ve politik sorunların da kaynağını oluşturmaktadır. Bu sorunlar da nedenleri gibi karşılıklı

¹²⁹ Akalm, s.74.

¹³⁰ Ilgın, s.35.

¹³¹ Rakıcı, s. 355.

¹³² Sadık Kırbuş (II), *Kayıtdışı Ekonomi Nedenleri, Boyutları ve Çözüm Yolları*, Toplumsal, Ekonomik, Siyasal Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 1995, s.22.

¹³³ Ilgın, s.35.

etkileşim içindedir. Sağlıklı çözümler ararken bu sorunları olabildiğince bir arada ve birbirleriyle ilişkileri dikkate alınarak incelenmesinde yarar vardır.¹³⁴

4.4.1.1. Ekonomik Sorunlar

Bir ekonomide ulaşılmaya çalışılan temel amaçlar;

- Kaynak dağılımında etkinlik ve kaynakların verimli kullanılması
- Yeterli ve sürdürülebilir büyüme ve kalkınma
- Fiyat istikrarı
- Gelir dağılımında adalet
- Dış dengenin sağlanması olarak özetlenebilir.

Ülkenin refah düzeyi, istihdam ve fiyatlar genel seviyesi ve gelir dağılımı konularındaki iktisadi gerçeklerin doğru saptanamaması şeklinde ortaya çıkan istatistiki kayıt dışılığın, bu sayılan amaçlara ulaşma konusunda etkisi bulunmaktadır.¹³⁵

Kayıt dışılık bir ekonominin potansiyel verimliliğe ulaşmasını önleyerek o ülkenin büyüme performansını olumsuz anlamda etkilemektedir. Gelir dağılımının bozulmasına neden olmaktadır. Kayıt dışı para, özellikle karaparanın ani giriş çıkışları ekonomik sarsıntılara krizlere yol açabilmektedir. Borsadaki manipülasyon işlemlerinde yine kayıt dışı paranın rolü görülmektedir. Kontrolsüz gelen fonlar lüks tüketime yönelmekte, menkul ve gayrimenkul varlıkların değerlerinde istikrarsızlıklara yol açılmakta, yerel para değerlendirilerek ihraç mallarının fiyatı yükseldikçe ithal malların fiyatı düşmekte sonuçta ödemeler dengesi sorununa yol açmaktadır. Rant ekonomisi yaratılmaktadır. Kayıt dışı ekonomi haksız rekabete yol açarak kayıtlı ekonominin daralmasına ve kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır. Kayıt dışı işletmelerde finansman sorunu yaşanmaktadır. Bu işletmelerin finansal hizmetler ve iş geliştirme hizmetlerine erişiminde zorluklarla karşılaşmaktadır. Kayıt dışı ekonomi optimum işletmelerin oluşumunu engelleyebilmektedir. Kayıt dışı ekonominin avantajlarından yararlanma güdüsüyle işletmeler gereksiz yere küçülmeye çalışmaktadır. Kıt olan ekonomik kaynakların etkin kullanılmasını engelleyerek ekonomide verimsizliğe, büyümede sorunlara yol açmaktadır. Üretime yönelik yabancı sermaye girişimini olumsuz

¹³⁴ Kırbaş (I), s.60.

¹³⁵ Ilgın, s.36.

etkilemektedir. Düşük teknoloji kullanımına yol açmaktadır. Piyasaya düşük kaliteli, hijyenik olmayan taklit ve sahte ürünlerin sürülmesine neden olmaktadır.¹³⁶

4.4.1.2. Mali Sorunlar

Kayıt dışı ekonominin var olduğu bir ülkede kayıt dışılığın boyutuna göre mali mevzuat ve hukuk düzeninde önemli boşlukların varlığından söz edilebilir. Söz konusu boşluklar kayıtlı olmadan faaliyet göstermeyi özendirceği gibi, kayıtlı mükelleflerin de kayıt dışı kalmasını özendirir. Dolayısıyla bu durum kamu mali dengesini bozarak bütçe açıklarının artmasına neden olur. Eğer artan bütçe açıkları vergilerin oran ve miktar olarak arttırılmasıyla telafi edilirse kayıt dışı ekonominin daha da artacağı söylenebilir.¹³⁷

Devlet vergi toplamakta zorlanmaktadır. Bu durumda üç ihtimal karşımıza çıkmaktadır. Birincisinde kamu hizmetleri için yeterli kaynağın olmaması, devletin temel bazı hizmetleri yerine getirmesinde zorlanması anlamına gelmektedir. Bu eğitimde okul eksikliği, kalabalık sınıflar, sağlıkta hastane ve sağlık elemanı eksikliği giderek devletin temel özelliklerinin zayıflaması anlamına gelmektedir. İkincisi ise, devletin vergi kaynaklarına aşırı ve dengesiz yüklenmesidir. Halen Türk Vergi Sistemi'nde bu durum yaşanmaktadır. Kayıt dışı ekonomi nedeniyle mükelleflerin ya da bunların gelirlerinin vergi dışı kalması dolaysız vergilerden elde edilen gelirlerin zayıflamasına, dolaylı vergilerin gelirinin aşırı artmasına neden olmaktadır.¹³⁸

Üçüncü ihtimal de devletin vergi dışında diğer kamu gelirlerine yüklenmesidir. Emisyon ve borçlanma enflasyon ve faz oranlarını arttırarak ülkeyi borç girdabına sokmakta, yatırımlar aksamakta, ekonomik gelişme ciddi bir biçimde zarar görmektedir.¹³⁹

4.4.1.3. Psiko-Sosyal Sorunlar

Kayıt dışı ekonominin ekonomik ve mali sistemde yol açtığı olumsuzluklar yanında, sosyal hayatta da olumsuz etkileri söz konusudur. Kayıt dışılığın boyutlarının, özellikle yasadışı-kayıt dışı faaliyetlerin genişlemesi, toplumun moral ve ahlaki değerlerinin bozulmasına ve anti-sosyal davranışların yayılmasına sebep olmaktadır. Yasadışı

¹³⁶ Kırbaş (I), s.61-62.

¹³⁷ Rakıcı, s.356.

¹³⁸ Kırbaş (I), s.62-63.

¹³⁹ Kırbaş (I), s.63.

faaliyetler, toplumun zararlı ve ahlak dışı olarak gördüğü, kötü olarak nitelendirdiği fuhuş ve kumar ile çeşitli kaçakçılık ve uyuşturucu satışı ve kullanımı gibi faaliyetlerdir. Bu tür faaliyetler anlamındaki kayıt dışılığın toplumda yaygınlaşması ve vergi kaçırmanın adeta kanıksanması, toplumun yapısının bozulmasına ve sağlıklı nesillerin ortaya çıkmasına yol açar. Sonuçta toplum, telafisi mümkün olmayan sosyal maliyetlere katlanmak zorunda kalır.¹⁴⁰

Kayıt dışılık nedeniyle sosyal güvenlik sisteminde meydana gelen açıklar en fazla düşük gelirliileri etkilemektedir. Çünkü, sosyal güvenlik hizmetine alt gelir gruplarının daha fazla ihtiyacı bulunmaktadır. Dolayısıyla, bu durum gelir dağılımındaki adaletsizliği arttırarak sosyal adaleti zedelemektedir.¹⁴¹

Kayıt içinde kalarak vergisini düzgün ödeyen insanlarda devlete olan inanç sarsılmakta, vergiye uyumunda güçlükler neden olmaktadır. Aynı şekilde Devlet kayıt dışı ekonomi nedeniyle dolaysız vergileri toplayamayıp ta dolaylı vergilere sığındığında özellikle bu vergilerin bütçelerindeki diğer bazı vatandaşlara göre ağır yükü o insanları bu vergilere karşı isyan eder hale getirmektedir. Devlete güven sarsılmakta, vatandaşlık duyguları ağır yara almaktadır.¹⁴²

4.4.1.4. Politik Sorunlar

Demokrasi kurallar rejimidir. Demokrasinin en temel özellikleri şeffaflık, hesap verilebilirlik, açık rekabet ve katılımcılıktır. Demokrasisi güçlü olan ülkelerde hemen her şey kayıt altındadır. Sivil toplum örgütleri yaygın ve etkindir. Vatandaşların önemli bir bölümü beyannameli mükelleftir. Kamu hesapları her türlü denetime açıktır. Vatandaşlar ve sivil toplum örgütleri bu hesapları denetleyebilmektedir. Demokrasi vergi veren, vergi verdiği için de kamu erkini kullananlara hesap sorma hakkı olan vatandaşların yönetimidir. Vergi vermek ile yönetime katılmak hakkı arasında doğrudan bir bağ bulunmaktadır. Kişiler, vergi aracılığıyla kamu sisteminin bilinçli veya bilinçsiz bir parçasını oluşturur hale gelmişlerdir. Kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu ülkelerde toplumda hemen her alanda kuralsızlık egemendir. Siyasetin parasal kaynakları da

¹⁴⁰ Ilgın, s.41.

¹⁴¹ Rakıcı, s.357.

¹⁴² Kırbaş (I), s.65.

bundan büyük ölçüde etkilenmektedir. Kara paranın da etkisiyle kara fonlar oluşturulmakta, siyasette yozlaşma ortaya çıkmaktadır.¹⁴³

Her şeyden önemlisi şu; milli gelir, istihdam, döviz, ithalat, ihracat rakamları gibi temel göstergelerde birtakım yanlışlıklara yol açabiliyor. Dolayısıyla sağlıklı verilere sahip olmadığımız için, yapmış olduğunuz planlar ya da izlemiş olduğunuz ekonomik ve mali politikalarda sorunlar çıkıyor, krizler çıkıyor. Bu temel göstergelere güven sarsılıyor.¹⁴⁴

4.4.2. Kayıt Dışı Ekonominin Olumlu Etkileri

Kayıt dışı ekonomiyle ilgili bazı çalışmalarda, kayıt dışılığın olumlu yönlerinin olduğu da belirtilmektedir. Kayıt dışı ekonomiyi olumlu bulan görüşlerin başında, kayıt dışı ekonominin ülkenin karşılaştığı ekonomik krizleri aşmasına, işsiz kitlelere istihdam ve gelir imkanı sağlayarak ve mal ve hizmet arzını arttırarak yardımcı olduğu ve bir çeşit “sosyal güvenlik sübabı” görevi gördüğü görüşü gelmektedir. Ayrıca,

- Vergi ve sosyal güvenlik primleri gibi kamusal yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucu elde edilen maliyet düşüşleri iç ve dış pazarlarda rekabet gücünü kazandırdığı,
- Vergi gelirlerinin devlet tarafından etkin kullanılmaması dolayısıyla, özel kesim tarafından devletten kaçırılan kaynakların daha etkin kullanıldığı,
- Kayıt dışı ekonominin gelir dağılımını dengeleyerek yoksulluğu hafifletici rol oynadığı,
- Kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomiye talep yarattığı,
- Kayıt dışı ekonomide yaratılan gelirlerin, borsa ve bankalar kanalıyla kayıtlı sektöre aktarılarak kayıtlı ekonomiye kaynak sağladığı,
- Kayıt dışı ekonominin enflasyon vergisinin en büyük mükellefi olduğu gibi yaklaşımlarla da, kayıt dışı ekonominin olumlu yönlerinin olduğu ileri sürülmektedir.¹⁴⁵

Kayıt dışı ekonominin toplumda meydana gelebilecek sosyal patlamaları önleyebilecek bir olgu olduğu da sayılan olumlu etkiler arasında gösterilmektedir. Çünkü, özellikle kayıtlı sektörde istihdam imkanı bulamayan iş gücünün kayıt dışı

¹⁴³ Kırbaş (I), s.65-66.

¹⁴⁴ Kırbaş(II), s.22.

¹⁴⁵ Ilgın, s.45.

sektörde çalışma imkanı bulması belli bir gelir elde etmesine neden olacaktır. Bu yüzden kayıt dışı ekonominin varlığının olumlu olduğunu kabul edenler vardır. Kayıt dışı ekonominin bu şekilde bir takım olumlu yönlerinden bahsetmek mümkünse de, uzun dönemde etkisi negatif olacaktır. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi üzerine gidilmesi ve çözülmesi gereken bir sorundur.¹⁴⁶

¹⁴⁶ Rakıcı, s.357-358.

BÖLÜM 5 BAĞIMSIZ DENETİMİN VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI ÜZERİNE ETKİSİ

5.1. BAĞIMSIZ DENETİM İLE VERGİ DENETİMİNİN İLİŞKİSİ

5.1.1. Bağımsız Denetçi - Vergi Denetçisi İlişkisi

Vergi denetimi, işletmelerin faaliyetlerini gerek usul yönünden gerekse gelirler ve giderler yönünden, vergi kanunları açısından incelemeyi amaçlar. Bağımsız denetleme ise, ortakların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak düzenlenmiş mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır.¹⁴⁷

Yeni TTK düzenlemesiyle şu anda şirketlerin zorunlu organları arasında yer alan ve çoğu zaman konu uzmanlığı da olmayan bir denetçi aracılığıyla icra edilen denetimin yerini, bağımsız denetim şirketleri tarafından ya da SMMM ve YMM'ler tarafından yapılması gereken bağımsız denetim mekanizması almıştır.¹⁴⁸

Bugüne kadar bağımsız denetim hizmetinin alıcısı temel olarak şirket yönetimi, yönetim kurulu olarak kabul ediliyordu. Özellikle dış dünyadaki gelişmeler ve Türkiye'de SPK'nın yayımladığı Seri X No: 19 no'lu tebliğ¹⁴⁹, artık yönetim kurulu veya genel olarak şirket yönetiminin alıcı olarak kabul edilmemesi gerektiğini ortaya koymuştur. Söz konusu tebliğde bahsi geçen denetimden sorumlu komite kurma görevini ve bu komitede görev alacakları belirleme yetkisi yönetim kuruluna verilmiştir. Yönetim kurulunun, denetimden beklenen amaç ve doğrultulara göre hareket etmesi ve

¹⁴⁷ Ömer Duman, *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, Tesmer, Ankara, 2008, s.164.

¹⁴⁸ Nail Sanlı ve Mehmet Özbirecikli, *Türkiye'de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 38, 2012, s.16.

¹⁴⁹ Resmi Gazete Tarihi:02.11.2002, Sayı:24924.

bu komitede görev alacakları da bu kapsamda değerlendirmesi ve seçmesi gerekmektedir. Yönetim kurulu bu görevlendirmeyi, denetimin sadece yönetim kuruluna sunulacak bir rapor için yapılmadığını, denetim sonunda sunulan raporun tüm kullanıcılarına bir fayda sağlayacağı düşüncesini taşıyarak yapmalıdır. Denetim raporunun alıcısının tüm çıkar grupları dediğimiz ortaklar, yönetim kurulu, şirket yönetimi, çalışanlar, devlet, finans kuruluşları ve halk olduğunu unutmamak gerekir.¹⁵⁰

Bağımsız denetim faaliyetlerinin gelişim sürecindeki kilometre taşları, vergi denetimi faaliyetlerinin gereksinimleri ile başlamakta, ekonominin gelişimine bağlı olarak ve sermaye piyasasının genişleme düzeyine göre denetim firmalarının kurulduğuna tanık olmaktadır. 1980’li yıllarda sermaye piyasasının ve bankaların ihtiyacına göre kurallara bağlanan bağımsız denetim faaliyetleri 2000’li yıllarda küreselleşmeye bağlı olarak uluslararası kurallara ve standartlara uyumlu hale gelmiştir.¹⁵¹

Yeminli mali müşavirlik mesleğini 3568 sayılı yasa ile yetkilendirilmiş diğer meslek gruplarından ayıran en temel fark söz konusu meslek grubunun tasdik ödevi ile yükümlendirilmiş olmalarıdır.¹⁵²

Nitekim 3568 sayılı Kanunun gerekçesinde; “bu müessese Maliye Bakanlığı’nın vergi denetimi konusundaki yükünü hafifletmek, vergi sistemindeki yozlaşmaya mani olmak, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlak unsurlarının gelişimini temin etmek amacıyla getirilmiştir” denilmek suretiyle, Yeminli Mali Müşavirlik müessesesinin düzenleniş amacının, vergi denetimine yardımcı olmak olduğu açıkça ifade edilmiştir.¹⁵³

Anayasa Mahkemesi Kararında¹⁵⁴ YMM mesleğinin konusu 3568 sayılı yasaya atfen şu şekilde açıklanmıştır; “gerçek ve tüzel kişilerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda müşavirlik yapmak, mükelleflerin mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mali mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim

¹⁵⁰ Hakan Taştan, *Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.86.

¹⁵¹ Sanlı ve Özbirecikli, s.17.

¹⁵² Oytun Canyaş, *Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.85.

¹⁵³ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin, Ankara, 2013, s.60.

¹⁵⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı, 19.03.1987, Esas Sayısı 1986/5, Karar sayısı: 1987/7.

standartları açısından tasdik etmektir” denildikten sonra “Yeminli Mali Müşavirlerce gerçek ve tüzelkişilerin mali tabloları ve vergi beyannamelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğunun tasdik edilmiş olması halinde, bu belgeler kamu idaresinin yetkili elemanlarınca tasdik işleminin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilir” denilerek YMM’nin diğer meslek mensuplarından farklı olarak yapmış olduğu tasdik işlemi ile bir nevi “Vergi Denetimi” yaptığını ve dolayısıyla kamu görevlisi sayılabileceğini vurgulamıştır.

5.1.2. Bağımsız Denetimin Ve Vergi Denetiminin Amaçları

Bağımsız denetim yönetmeliğinde mesleğin amacı şu şekilde açıklanmıştır; “denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır. Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir. Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.”¹⁵⁵

İlgili yönetmelik mesleğin konusu içinde; “denetim 6102 sayılı Kanun, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca denetime tabi tutulan konularda yapılır. Denetim; 6102 sayılı Kanun hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlara ilişkin konuları kapsar” demiştir.¹⁵⁶

¹⁵⁵ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 tarihli *Resmî Gazete*, 2. Bölüm, Madde 5.

¹⁵⁶ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 tarihli *Resmî Gazete*, 2. Bölüm, Madde 6.

Kanun¹⁵⁷, da denetim için ayrıca; “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 yansıtır yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir” denilmiştir.

Vergi denetimi için 18 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde¹⁵⁸ “Beyanname ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar. Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamındadır. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna dahildir. Bu çerçevede yeniden değerlendirme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak değerlemelerinin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundadır” diyerek YMM’lerin genel sorumluluklarına değinir.

Aynı tebliğ Yeminli Mali Müşavirlerce yapılacak denetimin niteliği için ise şu şekilde bir açıklama yapar; “Yeminli mali müşavirler, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin vergiye müteallik bütün işlemlerini sürekli olarak denetleyeceklerdir. Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilecek yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi ile ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılacak denetim, cari denetim şeklinde olacaktır. Yıl içinde yapılacak bu denetimlerde mükellef tarafından yapılan hataların anında düzeltilmesi esastır. Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef

¹⁵⁷ 14 Şubat 2011 tarihli Türk Ticaret Kanunu, Kanun No 6102, Madde 397.

¹⁵⁸ 18 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği, 30.07.1995 tarihli *Resmi Gazete*, Sayı: 22359.

tarafından düzeltilmemesi halinde, bu aykırılıklar ve karşıt inceleme sırasında, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle ilgili olarak tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar, yeminli mali müşavirler tarafından tasdik raporlarında belirtilecektir”¹⁵⁹

Yeminli mali müşavirler muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında mükelleflere müşavirlik hizmetleri verecekleri gibi, onların vergi tarhına esas teşkil edecek mali tablolarını ve beyannamelerini, ilgili mevzuat, cari muhasebe prensipleri ve denetim normları yönünden tasdik etmek görev ve yetkisine de sahiptirler.¹⁶⁰ Böylece Maliye Bakanlığı bir anlamda vergi inceleme yetkisini belirli koşullar ve sınırlar dahilinden yeminli mali müşavirlere devretmiştir¹⁶¹ diyebiliriz.

5.1.3. Bağımsız Denetimin Ve Vergi Denetiminin Sundukları Hizmetler

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında YMM’lerin diğer meslek mensuplarından farklı olarak yapmış olduğu gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunun denetim standartlarına göre incelenmesi hizmetidir. Yeminli Mali Müşavirlik Hizmetleri temel olarak aşağıdaki hizmetlerden oluşmaktadır;¹⁶²

a) Tam Tasdik Hizmetleri;

- Kanuni defter ve belgelerin, ilgili mali tabloların vergi mevzuatı hükümleri çerçevesinde denetimi,
- Kurumlar vergisi matrahının mevzuata uygunluğunun tespiti,
- Denetim esnasında tespit edilen hataların düzeltilmesi, eksikliklerin giderilmesi,
- Üçer aylık geçici vergi beyannamelerinin mevzuata uygunluk kontrolü,
- Yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin mevzuata uygunluk kontrolü yapılarak tasdik edilmesi,

¹⁵⁹ 18 Seri No’lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği, 30.07.1995 tarihli *Resmi Gazete*, Sayı: 22359.

¹⁶⁰ Tekin, Çelikkaya, s.63.

¹⁶¹ Burhan Gezgin, *Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkındaki Zorunluluk*, Vergi Dünyası Dergisi, 1998, Sayı 198, s50-54.

¹⁶² http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/hizmetlerimiz/vergi/hizmetleri/yeminlimalimusavirlik/index.htm, Erişim Tarihi 15.09.2013.

- Tam Tasdik Raporu'nun düzenlenmesi.

b) Diğer Tasdik Hizmetleri;

- Sermayenin Ödendiğinin Tespiti,
- Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu Tasdiki,
- Sermayeye Eklenebilir İç Kaynakların Tespiti,
- Yatırım İndirimi İstisnası Tasdiki,
- KDV İade ve Mahsup İşlemleri Tasdiki,
- Kurumlar Vergisi İstisnaları Tasdiki,
- Özel Amaçlı Tespit ve Tasdik İşlemleri

Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, uluslararası finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir.¹⁶³

Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.¹⁶⁴

Bağımsız denetçi tarafından kullanılan beyanlar aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir;¹⁶⁵

- a) Bağımsız denetimi 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 şekilde kaydedilmiş olması.

¹⁶³ http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx, 15.09.2013.

¹⁶⁴ http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx, 15.09.2013.

¹⁶⁵ *SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim*, Deha Yayınları, İstanbul, 2010 s.420.

- Dönemsellik: İşlem ve olayların doğru muhasebe dönemi içerisinde kaydedilmesi.
- Sınıflandırma: İşlem ve olayların uygun hesaplara kaydedilmesi.

b) 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 tüm aktif ve pasif kalemlerin doğru tutarlar ile yer alması ve her bir değerlendirme ve tahsise ilişkin işlemlerin uygun olarak kaydedilmesi.

c) 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.

Bağımsız denetçi firmaların beyanlarını değerlendirirken konulara ilkesel yaklaşarak bazı denetim tekniklerini kullanır. Bağımsız denetimin ilkelerinin başlıkları şu şekildedir;¹⁶⁶

- Mesleki Şüphencilik
- Makul Güvence

¹⁶⁶ SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim, Deha Yayınları, İstanbul, 2010 s.420.

Bağımsız denetim teknikleri ise;¹⁶⁷

- Kayıtların veya Belgelerin İncelenmesi,
- Maddi Duran Varlıkların İncelenmesi,
- Gözlem,
- Bilgi Toplama,
- Doğrulama,
- Yeniden Hesaplama,
- Yeniden Uygulama,
- Analitik İnceleme Tekniği,

5.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDEKİ ÖNEMİ

Ülkemizde vergi denetim oranı %2 ile %4 arasında değişmekte olup ortalama denetim oranı %2,5 civarındadır. Bu son derece düşük bir orandır. Aşağıdaki tabloda da görüleceği gibi yıllar itibariyle en yüksek denetim oranı %4,89 ile 2002 yılına rastlamaktadır. 2003 yılında bu oran %1.75'e kadar düşmüştür. Sonraki yıllarda denetim oranı yeniden yükselmiş ve 2007 yılında %3,37 olmuştur. Ancak küresel ekonomik kriz ile birlikte 2008 ve 2009 yıllarında denetim oranı yeniden düşüşe geçmiştir. Diğer yandan vergi denetiminin yeniden yapılandırıldığı ve denetim örgütünün tek çatı altında birleştirildiği 2011 yılında vergi denetiminin oransal olarak %1'in dahi altına düştüğü görülmektedir.¹⁶⁸

¹⁶⁷ SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim, Deha Yayınları, İstanbul, 2010 s.420.

¹⁶⁸ Tekin, Çelikkaya, s.45.

Tablo 5.1. Mükelleflerin Denetlenme Oranları

Yıllar	Denetim Sayısı	Mükellef Sayısı	Denetim Oranı
1991	78.803	2.116.737	3,72
1992	59.370	2.109.306	2,82
1993	68.954	2.097.344	3,32
1994	48.056	2.139.475	2,25
1995	56.096	2.149.693	2,61
1996	54.536	2.173.144	2,51
1997	63.198	2.253.041	2,81
1998	68.748	2.415.771	2,85
1999	51.731	2.548.418	2,03
2000	60.335	2.388.850	2,52
2001	68.132	2.334.209	2,91
2002	113.244	2.315.241	4,89
2003	68.251	3.896.382	1,75
2004	153.881	4.031.702	3,81
2005	104.578	3.876.305	2,69
2006	110.442	3.937.878	2,80
2007	135.847	4.027.665	3,37
2008	113.073	4.035.013	2,80
2009	92.752	4.103.583	2,26
2010	-	4.248.922	-
2011	12.670	4.334.678	0,29

Kaynak: Fazıl Tekin Ve Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin, Ankara, 2013, s.45.

Toplam vergi gelirleri içerisinde en büyük paya sahip üç vergi olan; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinin bütçe gelirleri içerisindeki payları toplamı yıllar itibariyle değişken bir seyir izlemekle birlikte ortalama % 65 civarındadır. 2012 yılı itibariyle bakıldığında toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payının; %22.0, kurumlar vergisinin payının; %10.1 ve katma değer vergisinin payının; %32.5 olduğu görülmektedir.¹⁶⁹

¹⁶⁹ Tekin, Çelikkaya, s.42.

Tablo 5.2. Gelir, Kurumlar Ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir Vergisi (%)	Kurumlar Vergisi (%)	Katma Değer Vergisi (%)	Vergi Gelirleri İçindeki Oran (%)
1990	45.399	41.0	10.2	27.2	78.5
1991	78.643	42.4	9.0	29.0	80.4
1995	1.984.350	30.4	9.5	32.7	72.7
1998	9.228.596	37.7	8.1	29.5	75.4
1999	14.802.280	33.3	10.5	28.1	72.0
2000	26.503.698	23.4	8.9	31.6	64.0
2001	39.735.928	29.1	9.3	31.3	69.7
2002	59.631.868	23.0	9.3	34.2	66.6
2003	84.316.169	22.0	10.3	32.1	62.6
2004*	101.038.904	19.5	9.5	34.0	63.0
2005*	119.250.807	19.1	9.6	32.1	60.8
2005**	131.948.778	19.1	9.6	32.1	62.7
2006**	151.271.701	21.0	8.2	33.5	62.7
2007**	171.094.564	22.2	9.2	32.4	63.8
2008**	189.980.827	23.4	9.8	31.6	64.8
2009**	196.313.308	23.4	10.5	30.6	64.6
2010**	235.686.590	21.0	9.7	32.1	62.7
2011**	284.490.017	21.0	10.3	33.6	64.9
2012**	317.188.767	22.0	10.1	32.5	64.6

*Önceki yıllarla aynı baza getirilmek için rakamlara red ve iadeler dahil edilmiştir.
** 2006-2012 yılları rakamlarına mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

Kaynak: www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_59.xls.htm Erişim Tarihi 10.09.2013.

Vergi kaçakçılığı çeşitli yöntemlere göre hesaplanmakla birlikte en yaygın hesaplama yöntemi; vergi müfettişleri tarafından bulunan matrah farklarının incelenen matraha oranlanmasıdır. Bu açıdan bakıldığında ülkemizde vergi kaçakçılığının oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Nitekim aşağıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı 2011 yılı itibariyle yaklaşık %46 civarındadır. Bu 2009 yılındaki %80 oranı ile kıyaslandığında ciddi anlamda bir düşüş olduğunu göstermektedir, ancak hala oran çok yüksektir.¹⁷⁰

¹⁷⁰ Tekin, Çelikkaya, s.240.

Tablo 5.3. Vergi Türleri İtibariyle 2009 Yılı İnceleme Sonuçları (TL)

Vergi Türü	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Gelir Vergisi	12.643	840.249.599	867.891.443	182.213.735
Kurumlar Vergisi	6.877	6.422.352.106	10.861.919.553	1.934.167.201
Katma Değer Vergisi	29.256	98.183.327.785	13.939.665.193	3.027.690.393
BSMV	429	1.244.994.497	231.057.441	3.500.987
Veraset ve İnt.Ver.	128	932.565	64.671.761	4.306.425
Damga Vergisi	1.370	797.901.703	58.718.567.085	322.706.933
Geçici Vergi	9.910	1.724.854.983	11.677.808.662	1.736.985.596
Diğer	5.575	16.389.339.181	1.610.655.068	320.604.958
Toplam	66.188	125.603.952.419	97.972.236.206	7.532.176.228

Kaynak: GİB, 2009 Faaliyet Raporu,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf"x").

Tablo 5.4. Vergi Türleri İtibariyle 2011 Yılı İnceleme Sonuçları (TL)

Vergi Türü	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Gelir Vergisi	1.641	1.586.197.618	18.430.305	5.180.306
Kurumlar Vergisi	709	4.251.799.781	18.600.315	4.581.149
Katma Değer Vergisi	4.536	9.136.386.241	334.385.008	142.277.905
BSMV	5	1.124.673	489.412	24.464
Veraset ve İnt.Ver.	5	-	320.100	29.437
Damga Vergisi	66	1.071.568.451	111.849.011	3.276.376
Geçici Vergi	971	60.782.428	38.685.827	4.212.617
Diğer	4.737	314.287.167	232.295.564	8.849.955
Toplam	12.670	16.422.146.359	755.055.542	168.432.209

Kaynak: GİB, 2011 Faaliyet Raporu,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILLI_FAALIYET_RAPORU.pdf.

Tablo 5.5. Vergi Türleri İtibariyle 2012 Yılı İnceleme Sonuçları (TL)

Vergi Türü	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Gelir Vergisi	1.578	96.143.976	25.582.141	6.040.622
Kurumlar Vergisi	419	15.694.708	10.625.304	2.131.382
Katma Değer Vergisi	4.274	3.746.260.371	274.356.674	52.725.968
ÖTV	120	30.385.791	4.411.491	4.620.141
BSMV	13	1.070.854	993.910	49.361
Veraset ve İnt.Ver.	2	1.468.852	-	144.229
Damga Vergisi	64	5.043.509	24.103.355	1.378.668
Geçici Vergi	992	38.671.559	44.550.680	4.034.210
Diğer	2.445	439.284.811	156.508.726	3.002.615
Toplam	9.868	4.374.024.432	541.132.281	74.127.195

Kaynak: GİB, 2012 Faaliyet Raporu,

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf>.

Vergi denetmenlerinin görevi defter, kayıt ve belgeler üzerinde incelemeler yaparak, doğruyu yansıtan gerçek rakamlarla ilgili vergilerin alınmasını gerçekleştirmek ve devletin toplaması gereken vergileri eksiksiz bir biçimde toplanmasını sağlamaktır. Ülkemizde etkin bir vergi denetiminin uygulanması mali açıdan bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmakta ve vergi denetimlerinin etkinliği ile vergi denetmen sayısının yeterli düzeyde olmasına bağlı olmaktadır. Ülkemizde vergi denetimi konusundaki kadrolarının yaklaşık olarak yarısının boş olduğu görülmektedir. Vergi denetmeni başına düşen vergi mükellefi sayısının yüksek olmasına neden olan dolayısıyla etkin bir vergi denetiminin yapılmasına imkan tanımayan bu durum kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin tespitini zorlaştırmaktadır. Bu durum devleti, finansman ihtiyacını gidermek amacıyla yeni vergiler koymaya, yürürlükteki vergilerin oranlarını arttırmaya ya da borçlanmaya yönlendirmektedir.¹⁷¹

¹⁷¹ <http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/dergi/26/1.%20AKKO%C3%87,%20Feden.pdf> Erişim Tarihi 15.09.2013.

Tablo 5.6. 2012 Yılı Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu

Unvanı	Toplam	Dolu	Boş
Başkan	1	1	0
Başkan Yardımcısı	4	4	0
Vergi Başmüfettişi	989	367	622
Vergi Müfettişi	6.094	2.502	3.592
Vergi Müfettiş Yardımcısı	7.155	1.889	5.266
Toplam	14.243	4.763	9.480

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012
http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2Fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf.

Vergi denetiminin temel karakteristikleri, tarafsızlık, hukuki yaptırım ve bir hesap denetimi niteliğinde olmasıdır. Bunun yanında vergi denetimi mükellefleri eğitmek bakımından da önemli görevler üstlenir. Ayrıca vergi denetimi ekonomik açıdan kaynakların optimum kullanımına ve kaynak yaratılmasına katkı sağladığı gibi işletmecilik açısından ve sosyal açıdan da önemli işlevlere sahiptir. 1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile birlikte Devletin vergi denetimi yükünü azaltmak amacıyla çeşitli kamusal yetkilerle donatılan “yeminli mali müşavirlik müessesesi” getirilmiştir. Hatta bu sisteme geçiş bir kesim tarafından vergi denetiminin özelleştirilmesi olarak dahi kabul edilmiştir.¹⁷²

Tablo 5.7. 1990 Yılından 2011 Yılına Kadar Muhasebe Meslek Odaları Ve Muhasebe Meslek Mensupları

Dönem	Oda sayısı	SM ve SMMM sayısı			Oda Sayısı	YMM sayısı
		SM	SMMM	Toplam		
1992-1994	60	20.277	12.234	32.511	5	2.400
1994-1995	65	25.085	14.282	39.367	6	2.407
2000-2001	69	28.223	25.389	53.612	6	3.147
2004-2005	70	30.095	36.036	66.131	8	3.561
2009-2010	73	21.164	57.405	78.569	8	3.858
2010-2011	75	13.498	70.122	83.620	8	3.960

Kaynak: Nail Sanlı, Mehmet Özbirecikli, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:38, Kasım 2012.

Devletin vergi denetim yükünü azaltma çalışmaları Yeni TTK tarafından getirilen bağımsız denetim zorunluluğu ile devam etmektedir. Bağımsız denetim aslen özel

¹⁷² Tekin, Çalikkaya, s.264.

denetim gibi görölse de bağımsız denetimden geçen finansal tablolar gerçeği yansıtmak zorunda olması nedeniyle, kayıt dışılığı ve bu nedenle oluşan vergi kaybını azaltacağı beklenmektedir.

Bağımsız denetimin amacı mali tablo haline getirilen bilgilerin muhasebe döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri gerektiği gibi yansıtmayı yansıtmadığını belirlemek olması sebebiyle, muhasebe verileri denetimin konusunu oluşturur. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe bilgilerinin gerektiği gibi kaydedilip kaydedilmediğini değerlemede kriter olduğundan, denetçi bu ilkeleri bilmek zorundadır. Denetçinin muhasebe konusunda bilgili olmasına ek olarak denetçi, denetim kanıtlarını toplamada ve değerlemede de uzman olmalı ve denetim işlemini genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yürütmelidir. Ayrıca denetimde yeni bir bilgi yaratılmamakta, ancak yapılan denetim ve yazılan denetim raporu ile muhasebe raporlarının değeri artırılmaktadır.¹⁷³

Etkin bir müşavirlik hizmeti ile mükellefler üzerinde yönlendirici konumda olabilecek muhasebe meslek mensupları, vergiye karşı duyarsızlık ve vergi bilinci eksikliğini gidermede yardımcı olabilirler. Ekonomik faaliyetlerin her aşamasına katkıda bulunabilecek muhasebe meslek mensuplarının, devletin en önemli ve sağlıklı finansman kaynağı vergilerin elde edilmesinde ve bir bütün olarak vergileme sisteminde, sağlayacağı katkıları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.¹⁷⁴

- Vergi denetim elemanlarına yardımcı olma ve onların işlerini kolaylaştırma,
- Beyana dayalı sistemde beyan edilen bilgi ve belgenin doğruluğunu artırma,
- Vergi idaresinin yükünü hafifletme ve denetim yetersizliğini gidermede yardımcı olma,
- Türk vergi sisteminde yozlaşmayı önleyerek, muhasebecilik, vergicilik ve işletmecilik alanlarında güven ve ahlak unsurunun geliştirilmesine katkı sağlama,
- Vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların asgari düzeye çekilmesi suretiyle, yargıya gitmeden uzlaşma yolu ile birçok sorunun çözüme kavuşmasını sağlama,
- Vergi gelirinin artmasına katkıda bulunmadır.

¹⁷³ Duman, s.34.

¹⁷⁴ <http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/article/viewFile/6579/6149> Erişim Tarihi 10.09.2013.

Özellikle vergi sisteminin beyana dayandığı ekonomilerde, mükelleflerce yerine getirilen beyanların doğru olup olmadığının denetlenmesi gerekmektedir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve düzeltmek amacıyla yapılan denetimin temel amacı kişilerin yasalara uygun davranmalarını sağlamaktır. Denetimin, vergisel hata ve noksanlıkların tespit edilerek düzeltilmesinin sağlanmasının yanında, kayıt dışılığın oluşmasını önleyici fonksiyonu da bulunmaktadır. Söz konusu denetim sadece fiilen var olan vergi kayıp ve kaçacağını değil, aynı zamanda oluşabilecek vergi kayıp ve kaçacağını da önleyerek devletin vergi gelirlerini arttıracaktır.¹⁷⁵

5.2.1. Yeni TTK'ya Göre Bağımsız Denetime Tabi Olan Kuruluşlar

2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlenmiştir. Yine bu konuya ilişkin 12 Mart 2013 tarihli 28586 sayılı Resmi Gazete'de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, anılan Kararın uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirleyen ve ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeyi amaçlayan Kurul Kararı yayımlanmıştır.¹⁷⁶

Şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hasılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Aktif toplamı : **150 milyon TL** ve üzeri

Yıllık net satış hasılatı : **200 milyon TL** ve üzeri

Çalışan sayısı : **500** çalışan ve üzeri

Bakanlar Kurulu Kararına göre şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir. Aşağıdaki tabloda örnek bir şirket için hesap dönemleri itibarıyla ölçütlerin sağlanması ve denetime tabi olma durumu gösterilmiştir:

¹⁷⁵ Burak Ali Han Tecim, *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Ve Vergi Denetiminin Önemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.169.

¹⁷⁶ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/TMS/BKK_Usul_ve_Esas.pdf, Erişim Tarihi 15.09.2013.

Tablo 5.8. Bir Şirket İçin Hesap Dönemleri İtibarıyla Ölçütlerin Sağlanması Ve Denetime Tabi Olma Durumu

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 150 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 500 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 2011	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans yıl
1/1-31/12 2012	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 2013	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir
1/1-31/12 2014*	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2015	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2016	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

* 31/12/2014 tarihinde sona eren hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalınmadığı varsayılmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler aynı listede yer verilen ölçütler dikkate alınmak suretiyle denetime tabidir. Ölçütlerin söz konusu listede belirtilen sınırlamalar çerçevesinde aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde ikinci fıkradaki usul uygulanır.

Bakanlar Kurulu Kararına ekli (I) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler ise herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın denetime tabidir.

Denetim, şirketin konsolide finansal tablolarının yanında münferit finansal tablolarını da içerir.

Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler, söz konusu üç ölçütten ikisinin sınırlarını aşmış aşmadıklarını belirlerken; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamını (varsa grup içi işlemler yok edilecektir), çalışan sayısı bakımından ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta son iki yıldaki ortalama çalışan sayılarının toplamını dikkate alacaklardır. İştirakler açısından ölçütlerin iştirakteki hisseleri oranında dikkate alınması gerekmektedir.

Karara ekli (I) sayılı Listede yer alan aşağıdaki şirketler, 6102 sayılı Kanun ile 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde herhangi bir

ölçüte bağlı kalmaksızın 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi tutulacaklardır.¹⁷⁷

1. Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
 - a) Yatırım kuruluşları,
 - b) Kolektif yatırım kuruluşları,
 - c) Portföy yönetim şirketleri,
 - ç) İpotek finansmanı kuruluşları,
 - d) Varlık kiralama şirketleri,
 - e) Merkezi takas kuruluşları,
 - f) Merkezi saklama kuruluşları,
 - g) Veri depolama kuruluşları,
 - h) Derecelendirme kuruluşları,
 - ı) Değerleme kuruluşları,
 - i) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.
2. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
 - a) Bankalar,
 - b) Derecelendirme kuruluşları,
 - c) Finansal holding şirketleri,
 - ç) Finansal kiralama şirketleri,
 - d) Faktoring şirketleri,
 - e) Finansman şirketleri,
 - f) Varlık yönetim şirketleri,
 - g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.
3. 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

¹⁷⁷ <http://www.nuance.com.tr/sites/default/files/sirkuler/2013-12%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetime%20Tabi%20Olacak%20C5%9Eirketler.pdf>, 15.09.2013.

4. İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.
5. 10.02.2005 tarihli 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile, 11.08.1982 tarihli 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.
6. Ulusal karasal uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

Karara ekli (II) sayılı Listede yer alan aşağıdaki şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, 6102 sayılı Kanun ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi tutulacaklardır:

1. Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar;
 - a) Aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası,
 - b) Yıllık net satış hasılatı elli milyon ve üstü Türk Lirası,
 - c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.
2. Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar;
 - a) Aktif toplamı elli milyon ve üstü Türk Lirası,
 - b) Yıllık net satış hasılatı yetmişbeş milyon ve üstü Türk Lirası,
 - c) Çalışan sayısı yüzyetmişbeş ve üstü.
3. Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar;

- a) Aktif toplamı yetmişbeş milyon ve üstü Türk Lirası,
 - b) Yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası,
 - c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.
4. 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar (sadece kamu iktisadi teşebbüsleri bakımından olmak üzere 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren uygulanacaktır);
- a) Aktif toplamı yetmişbeş milyon ve üstü Türk Lirası,
 - b) Yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası,
 - c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.
5. Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar;
- a) Aktif toplamı onbeş milyon ve üstü Türk Lirası,
 - b) Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası,
 - c) Çalışan sayısı elli ve üstü.
6. 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 mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar;
- a) Aktif toplamı yüzeli milyon ve üstü Türk Lirası,
 - b) Yıllık net satış hasılatı ikiyüz milyon ve üstü Türk Lirası,
 - c) Çalışan sayısı beşyüz ve üstü.
7. 233 sayılı 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 şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar (1 Ocak 2015 tarihinden itibaren uygulanacaktır);

- a) Aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı elli milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.

2012/4213 sayılı Kararnameye göre (II) sayılı listede belirtilen aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatına yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırlanan son iki yıldaki finansal tablolar, çalışan sayısına ise son iki yıldaki ortalama çalışan sayısı esas alınacaktır.¹⁷⁸

Bu üç ölçütten en az ikisinin sınırlarının art arda iki hesap döneminde aşılması durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olunacak, en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalınması ya da bir hesap döneminde en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalınması durumunda ise müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkılacaktır. Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler, söz konusu üç ölçütten ikisinin sınırlarını aşmış olduklarını belirlerken; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamını (varsa grup içi işlemler yok edilecektir), çalışan sayısı bakımından ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta son iki yıldaki ortalama çalışan sayılarının toplamını dikkate alacaklardır. Hesaplama ise iştirakler açısından ölçütlerin iştirakteki hisseleri oranında dikkate alınması gerekmektedir.¹⁷⁹

2012/4213 sayılı Kararnameye göre, (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşlar ile (II) sayılı listenin yedinci sırası kapsamına giren kuruluşlar hariç olmak üzere sermayesinin en az % 50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bu Kararın kapsamı dışındadır.¹⁸⁰

¹⁷⁸ <http://www.nuance.com.tr/sites/default/files/sirkuler/2013-12%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetime%20Tabi%20Olacak%20%C5%9Eirketler.pdf>, 15.09.2013.

¹⁷⁹ <http://www.nuance.com.tr/sites/default/files/sirkuler/2013-12%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetime%20Tabi%20Olacak%20%C5%9Eirketler.pdf>, 15.09.2013.

¹⁸⁰ <http://www.nuance.com.tr/sites/default/files/sirkuler/2013-12%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetime%20Tabi%20Olacak%20%C5%9Eirketler.pdf>, 15.09.2013.

5.2.2. Bağımsız Denetçilerin Vergisel İncelemeleri

Vergi incelemesi, mükelleflerin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek amacıyla yapılan bir denetim türüdür.¹⁸¹

Vergi incelemesi, yapılan bir işin sonucunun incelenmesi ve değerlendirilmesi sürecidir. Bu noktada süreç yasalara, yönetmeliklere ve iş etiğine uygun yapılırsa hem vergi kaybı önlenir hem de denetim yükü hafifletilmiş olur.

Vergi mevzuatında meslek mensuplarına verilen sorumluluklardan bahsetmek gerekirse;¹⁸²

- Meslek mensupları hizmet verdikleri müşterilerini kayıtlı oldukları odalara 6 ayda bir Çalışma Usul ve Esasları Hk Yönetmelik ekinde yer alan form ile bildirmek zorundadır. Bu mecburiyetin vergi ile ilgisi yok gibi görünse de kayıt dışı çalışmayı ve vergi dairesinin bilgisi dışında faaliyetin çapraz olarak önlenmesi açısından vergi ile ilgisi kurulabilir.
- Meslek mensupları mükellefler tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar.
- Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeyen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır.
- Miktar ve tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır.
- Sorumluluğun tespitinde, bu sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyasının varlığı yeterli olacaktır.

¹⁸¹ <http://muhasebedr.com/vergi-incelemelerine-dikkat-2/> Erişim Tarihi 05.10.2013.

¹⁸² Duman, s.182.

BÖLÜM 6 SONUÇ

Devletlerin kamu giderlerinin sürekli artış göstermesi, bu giderlerin finanse edilmesi sorununu daha da önemli hale getirmiştir. Bu sorunun çözümünde en etkili yol vergi gelirleri olmuştur. Vergi politikalarının temel amacı, büyüme ve istihdam politikalarını destekleyici, ekonomik krizlere karşı kırılabilirlikleri azaltıcı, etkin ve basit bir vergilendirme sistemini oluşturmaktır. Vergilendirmenin adalet ve eşitlik prensipleri dahilinde gerçekleşmesi, bir bütün olarak vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyişine bağlıdır.

Gerçek veya tüzel kişilerin vergileri, beyan ettikleri gelir üzerinden hesaplanmaktadır. Denetim kriterlerine uygun olarak yapılan denetimlerle işletmelerin gerçek mali tablo rakamlarına ulaşılması sağlanır. Bu şekilde işletmelerin vergi matrahlarının doğruluğu ortaya konmuş olur. Böylelikle kamu otoritesi açısından vergi beyannamelerine olan güvende artar. Kurumların bağımsız denetime tabi olması, işletmeler üzerindeki resmi denetim yükünü azaltmakta ve adli ihtilaflarda ilgili mercilerin kararlarına da yardımcı olmaktadır. Bununla birlikte bağımsız denetim sermaye piyasasının gelişmesine, vergi gelirlerinin artmasına ve bilgi üretimi-planlamasının gelişmesine yardımcı olmak suretiyle ekonomi piyasasına da katkıda bulunur.

Yaşanılan vergi kaçakçılığı ile yeterince vergi toplanamaması, yüksek bütçe açıklarına, yüksek vergi oranlarına, adaletsiz bir vergi sistemine, adaletsiz bir gelir dağılımına yol açmaktadır. Vergi kaçakçılığı ekonomistler tarafından ekonomik ve teknik bir sorun olarak görülmekte olmasına karşın, sosyologlar tarafından sosyal bir sorun olarak değerlendirilmektedir. Vatandaş olarak bağlı olunan devletin yönetim şekli, devletin ve siyasal iktidarın bireysel ve toplumsal olarak kabulü ve güven derecesi, ülkedeki demokrasi ve vergi kültürü, milli ve manevi duygular gibi birçok sosyal ve kültürel faktör vergi ahlakının oluşumunda, gelişiminde ve sürdürülmesinde önemli ölçüde etken kabul edilmektedir. Vergi, devlet ile vatandaşlar arasındaki

ekonomik ilişkiye dayalı olduğuna göre, vergilerin vatandaşlar açısından kabulü de büyük ölçüde devlete bağlılık, güven ve bunların sonucunda oluşacak vatandaşlık bilincine bağlı olacaktır.

Denetim; bireyler, işletmeler, devlet ve tüm ekonomi açısında hayati bir role sahiptir. Denetim sonucunda işletme yönetimi, işletmede olan eksiklikler, yanlışlıklar ve varsa yolsuzluklar konusunda bilgi sahibi olur. Ayrıca denetim, çalışanların yanlışlık ve usulsüzlük yapma eğilimini azaltmakta, finansal tabloların kamu otoritesi önünde güvenilirliğini de arttırmaktadır. Denetçinin görüşü tarafsız ve dürüst olacağından, onayladığı tablolar da güvenilir ve şeffaf olur. Denetçinin raporuna dayanarak işletme yönetimi faaliyetlerle ilgili daha doğru daha sağlıklı karar verebilme imkanı yakalar.

Bağımsız denetim sektörü, mali piyasalarda güven ortamının ve şeffaflığın sağlanmasında kritik bir role sahip olmasıyla, günümüzde önemini gittikçe arttırmıştır. Bu nedenle bağımsız denetimin etkinliği ve uluslararası standart ve etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi mali piyasalar açısından önem arz etmektedir.

Sonuç olarak, beyana dayalı vergi sistemlerinde, denetim son derece önemlidir. Devletin kendi imkanlarıyla bütün mükellefleri denetlemesi çok mümkün olmadığından, toplumda vergi kayıp ve kaçığı yaşanmaması adına bu yükün hafifletilmesi ve denetimin tabana yayılması şarttır. Bu noktada bağımsız denetim; her ne kadar özel denetim gibi görülse de aslında incelenen tabloların doğruluğu test edilir, var olan hata ve hileler ortaya konur ve aynı zamanda vergi kayıp ve kaçığının önüne de geçilmiş olunur. Yeni yasa ile bağımsız denetime tabi şirketlerin kapsamı genişletilerek daha çok şirketin denetime tabi tutulması sağlandı. Bu da devletin vergi kayıp ve kaçığının engellenmesinde denetime olan gereksinmeyi önemsediklerini göstermektedir.

Bağımsız denetim, ticari karın hesaplanması sürecindeki tüm denetim fonksiyonunu yerine getirdiğinden, vergi denetimi açısından; bu noktaya kadar olan sürecin bir kez daha denetlenmesi yerine ticari karın doğruluğu varsayılarak yapılacak diğer denetimler zaman ve maliyet avantajı yanı sıra büyük kolaylık sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

KİTAP

- [1] Adiloğlu, Burcu (2011), *İç Denetim Süreci Ve Kontrol Prosedürleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- [2] Akbıyık, Sedat (2005), *Vergi Uygulamaları Yönüyle; Denetim Ve Raporlama*, Ekin Kitabevi, Ankara.
- [3] Aksoy, Tamer (2006), *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Basımevi, Ankara.
- [4] Alptürk, Ercan (2008), *İç Denetim Rehberi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- [5] Altaş, Soner (2012), *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Şirket Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [6] Altıntaş, A.Taylan (2011), *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- [7] Bakır, Mehmet (2007), *Denetim*, Dilara Yayınevi, Trabzon.
- [8] Bilici, Nurettin (2011), *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [9] Bozkurt, Nejat (2006), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- [10] Duman, Ömer (2008), *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, Tesmer, Ankara.
- [11] Erdoğan, Melih (2006), *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- [12] Güçlü, Faruk (2008), *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara,
- [13] Güredin, Ersin (1998), *(I) Denetim*, Beta Basım, İstanbul.
- [14] Güredin, Ersin (1997), *(II) Denetim*, Beta Basım, İstanbul.
- [15] Karapınar, Aylın, Rıdvan Bayırlı, Adem Altay, Emine Çına Bal, Hasan Bal, Salih Totun (2011), *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- [16] Kırbaş, Sadık (2012), *(I) Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi, Yolsuzluk Siyasetin Finansmanı*, Phoenix Yayınevi, Ankara.
- [17] Kırbaş, Sadık (1995), *(II) Kayıtdışı Ekonomi Nedenleri, Boyutları Ve Çözüm Yolları*, Toplumsal, Ekonomik, Siyasal Araştırmalar Vakfı, İstanbul.

- [18] Köse, H. Ömer (2007), *Dünyada Ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, 145.Yıl Yayınları, Ankara.
- [19] Sugözü, İbrahim Halil (2010), *Kayıt Dışı Ekonomi Ve Türkiye*, Nobel Yayın, Ankara.
- [20] Tekin, Fazıl, Ali Çelikkaya (2013), *Vergi Denetimi*, Seçkin, Ankara.
- [21] Türedi, Hasan (2007), *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- [22] Ulusoy, Yasin (2007), *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [23] Yendi, İrem (2011), *Kayıt Dışı Ekonominin İktisadi Mali Ve Kurumsal Nedenlerinin Analizi*, İktisadi Araştırma Vakfı, İstanbul.
- [24] Canyaş, Oytun (2006), *Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu*, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara.

MAKALELER

- [1] Akalın, Gülsüm, Ferdi Kesikoğlu (2007), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Ve Büyüme İlişkisi*, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 5, s.71-87.
- [2] Başpınar, Ahmet (2005), *Türkiye’de Ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*, Maliye Dergisi, Mart-Nisan, Sayı 148, s.35-62.
- [3] Çankaya, Fikret (2007), *Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması*, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 6, s.127-148.
- [4] Çomaklı, Şafak Ertan (2008), *AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar*, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 22, Ocak, Sayı: 1, s.51-75.
- [5] Daştan, Abdülkerim (2011), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma*, Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 2, s.181-206.
- [6] Erdoğan, Murat (2002), *Muhasebe Ve Bağımsız Denetimin Gerekliği*, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı 1, Cilt 3, s.51-63.
- [7] Erdönmez, Pelin Ataman (2003), *Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma*, Bankacılar Dergisi, Sayı 47, s.38-55.
- [8] Erkuş, Hakan (2009), Kadir Karagöz, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergi Kaybının Tahmini*, Maliye Dergisi, Sayı 156, Ocak-Haziran, s.126-140.
- [9] Gezgin, Burhan (1998), *Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkındaki Zorunluluk*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 198, s.50-54.

- [10] Mert, Hüseyin(1996), *Yeniden Değerleme Uygulaması Ve Muhasebeleştirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 38, s.76-79.
- [11] Rakıcı, Cemil (2011), *Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu*, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 14, s.345-361.
- [12] Sanlı, Nail Ve Mehmet Özbirecikli (2012), *Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma*, Muhasebe Ve Denetime Bakış, Sayı 38, s.16-17.
- [13] Şahin, Zülfikar (2012), *Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihi Gelişimi Gerekliliği ve Yararları*, www.muhasebenet.net.

DİĞER YAYINLAR

- [1] Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke Ve Esasları 1.Cilt*, Yıldız Ofset, İstanbul, 2004.
- [2] <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=58> Yakup Selvi, 19.05.2013.
- [3] Ilgın, Yılmaz (1999), *Kayıtdışı Ekonomi Ve Türkiye’deki Boyutları*, Uzmanlık Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- [4] İskefli, Tuğba (2009), *Vergi Kayıp Ve Kaçağı İle Mücadelede Nakit Kullanımını Azaltıcı Uygulamalar: Akbil Örneği*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliyet Teorisi Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- [5] *SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim*, Deha Yayınları, İstanbul, 2010.
- [6] Taştan, Hakan (2006), *Vergi Kayıp Ve Kaçağı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki Ve Sorumlulukları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.
- [7] Tecim, Burak Ali Han (2008), *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Ve Vergi Denetiminin Önemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

İNTERNET KAYNAKLARI

- [1] <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/107malicozum/9%20mustafa%20yavuz.pdf> , 19.05.2013.
- [2] <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/tubasavli.pdf> , 19.05.2013.
- [3] http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md140/Kamu%20Harcamaları%20_A.%20ARSLAN_.pdf, 08.10.2012.
- [4] <http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/article/viewFile/6579/6149> 10.09.2013.

- [5] <http://journal.dogus.edu.tr/ojs/index.php/duj/article/view/201/219>, 08.10.2012.
- [6] <http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=34>, 30.05.2013.
- [7] <http://mevzuat.dpt.gov.tr/kanun/4389/>, 19.05.2013.
- [8] <http://mevzuat.kamudunyasi.com/SOSYAL-SIGORTALAR-KURUMU-BASKANLIGI-SIGORTA-TEFTIS-KURULU-YONETMELIGI-631i.cgi>, 19.05.2013.
- [9] <http://www.bilgi-rehberi.com/kanunlar/kanun12443bes.html>, 18.05.2013.
- [10] http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/hizmetlerimiz/vergi/hizmetleri/yeminlima-limusavirlik/index.htm, 15.09.2013.
- [11] http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx, 15.09.2013.
- [12] <http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1%C5%9F%C4%B1k/kildis-kayit-disi.pdf>, 31.05.2013.
- [13] http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_59.xls.htm, 10.09.2013.
- [14] http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/TMS/BKK_Usul_ve_Esas.pdf, 15.09.2013.
- [15] <http://www.muhasebhaber.org/makale?id=6387&slug=turkiyede-ve-dunyada-muhasebe-standartlari-nasil-gelisti-1>, 15.09.2013.
- [16] <http://www.muhasebettr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/005/>, 19.05.2013.
- [17] <http://www.nuance.com.tr/sites/default/files/sirkuler/2013-12%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetime%20Tabi%20Olacak%20%C5%9Eirketler.pdf>, 15.09.2013.
- [18] <http://www.sanayi.gov.tr/Files/Mevzuat/basbakanlik-yukse-denetl-15042010192118.pdf>, 18.05.2013.
- [19] <http://www.sanayi.gov.tr/Files/Mevzuat/sanayi-ve-ticaret-bakanli-20042010120615.pdf>, 19.05.2013.
- [20] <http://www.sayistay.gov.tr/tc/brosurhtm.asp>, 18.05.2013.
- [21] <http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/dergi/26/1.%20AKKO%C3%87,%20Feden.pdf>, 15.09.2013.
- [22] <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0>, 19.05.2013.
- [23] http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.52053829765113.22680667, 18.07.2013.
- [24] http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.52053843ac9214.64478204, 18.07.2013.
- [25] <http://www.vdk.gov.tr/baskaninmesaji.html>, 19.05.2013.

- [26] http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2Fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf, 15.09.2013.
- [27] <http://www.yesevi.edu.tr/files/article/6.pdf>, 08.10.2012.
- [28] <http://muhasebedr.com/vergi-incelemelerine-dikkat-2/> Erişim Tarihi 05.10.2013.
- [29] http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf, 21.05.2013.

YASA, YÖNETMELİK, TEBLİĞ, RAPOR, VE YARGI KARARLARI

- [1] 18 Seri No'lu SM, SMM Ve YMM Kanunu Genel Tebliği.
- [2] 3568 Sayılı Yasa İle İlgili Yönetmelikler.
- [3] 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.
- [4] Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumundan Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 Tarihli, 28509 Sayılı Resmi Gazete.
- [5] Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:22.
- [6] SM, SMMM Ve YMM Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik.
- [7] http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf x"x", 14.09.2013.
- [8] http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALIYET_RAPORU.pdf, 14.09.2013.
- [9] <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf>, 14.09.2013.
- [10] 10 Ocak 1961 Tarihli Vergi Usul Kanunu, Kanun No 213, Vergi Ziyayı Madde 341.
- [11] Anayasa Mahkemesi Kararı, 19.03.1987, Esas Sayısı 1986/5, Karar sayısı: 1987/7, 19632 Sayılı, 12 Kasım 1987 Tarihli Resmi Gazete.
- [12] 23.06.1999 Tarihli 4389 Sayılı Bankalar Kanunu, 23734 Sayılı Resmi Gazete.
- [13] 14 Şubat 2011 Tarihli Türk Ticaret Kanunu, Kanun No 6102, Madde 397.
- [14] 10.07.2011 Tarihli Kanun Hükmünde Kararname, 27990 Sayılı Resmi Gazete, Karar Sayısı KHK/646.
- [15] 23 Ocak 2013 Tarihli Bakanlar Kurulu Kararı, Sayı:28537, Karar Sayısı 2012/4213.