

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM
KURULUŞLARININ VERGİ DENETİMİ ÜZERİNDEKİ
ETKİSİ**

Canan ÜNAL

Danışman
Prof. Dr. Kamil TÜĞEN

2007

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi**” adlı çalışmanın , tarafımdan , bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu , bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Canan Ünal

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Canan Ünal
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Mali Hukuk
Tez Konusu : Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi

Sınav Tarihi ve Saati:

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 18.maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ ile	<input type="radio"/>
DÜZELTME	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
RED edilmesine	<input type="radio"/>	ile karar verilmiştir.	

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. ***
Öğrenci sınava gelmemiştir. **

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.	Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ
Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının
Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi
Canan ÜNAL

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Günümüzde devletler tarafından benimsenen serbest piyasa ekonomisi nedeniyle özelleştirmeler artmakta ve devletler ekonomideki üstlendikleri görevleri azaltmaya çalışmaktadırlar. Ancak ekonomik olarak özelleştirmeler yoluyla küçülmeye çalışan devletlerin üstlendikleri hizmetlerin bu yolla azalmadığı görülmektedir. Aksine gelişen ekonomilerle birlikte devletin özellikle hizmet sektöründeki görevlerinin arttığı görülmektedir. Bu artış devletin üstlendiği maliyetleri de arttırmaktadır.

Devletin üstlendiği kamu hizmetlerini yerine getirmek için kullandığı en önemli araç vergileme hakkıdır. Vergilemenin temel amacı kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaktır.. Devlet ülkesindeki mükellefleri mali güçlerine göre vergilemeye tabi tutmaktadır.

Devletin en önemli finansman kaynağı olarak kullandığı vergi gelirlerinin zamanında toplanabilmesi oldukça önemlidir. Ancak ülkemizde vergi gelirlerinin ; çeşitli nedenlerle toplanamadığı görülmektedir. Bu soruna neden olan pek çok sebep bulunmaktadır. Bu sebeplerin başında da vergi denetiminde yaşanan sorunlar ve yetersizlikler gelmektedir.

Ülkemizde devlet vergi denetimi alanında oldukça yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple devlet bazı özel kuruluşlara vergilemeye kaynak teşkil eden unsurların düzenlenmesi ve incelenmesi için yetki vermiştir. Bu konuda yetkilendirilen meslek mensupları Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerdir.

Defter tutma , finansal tablolar analizi yaparak raporlama yapma , denetim ve tam tasdik hizmetlerinin yanı sıra danışmanlık hizmeti de veren meslek mensuplarının bir araya gelerek kurdukları bağımsız dış denetim kuruluşlarının vergi denetimini destekleyerek vergi gelirlerinin artırılmasında önemli rol oynadığı görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler : 1) Bağımsız Dış Denetim , 2) Vergi İncelemesi
3) Denetçi**

ABSTRACT
Master Thesis
The Influences of The Independend Audit Firms
in The Tax Audit in Turkey
Canan ÜNAL

Dokuz Eylül Universty
Social Sciences Institute
Finance Discipline
Law Finance Programme

Today, because of free market economy treated by governments, privatization increases to decrease responsibilities that the governments taken on. But the services taken on by governments, which are humiliated by privatization do not decrease by this way. Consequently, with the improving economy, the responsibility of the government, especially the service sektor, increases. This increase also increases the cost that the government taken on.

The most important tool, to carry out the public services taken on by government is taxes the main objective of taxes is to provide the finance of public services. The government have taxpayers undergo, depending on financial power.

The collection of taxes, which are the most important financial source of government, on time is very necessary for the government. But in our country the taxes did not collected because of different reasons. There many reasons cause this problem The most effective reasons are the problems and inadequencies on tax inspection.

In our country the government is extremely insufficient on tax inspection. For this reason the government has given authority to some private organizations, for

inspection and put in order the source of tax elements. The related colleagues authorized are Free Accountant Financial Consultants and Chartered Accountant Consultants.

The independent outer supervision foundations, composed of colleagues giving services on bookkeeping, reporting by financial table analysis, inspection, exact certification and advice, support the tax inspection and play an important role on increasing the tax income.

Key Words: 1) Independent Audit 2) Tax Audit , 3) Auditor.

**TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARININ
VERGİ DENETİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ**

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
EKLER LİSTESİ	xii
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	xiv

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM	Sayfa
1.1. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KAVRAMI	1
1.1.1. Bağımsız Dış Denetimin Tanımı	2
1.1.2. Bağımsız Dış Denetimin Amaçları	3
1.2. BAĞIMSIZ DIŞ DENETÇİ KAVRAMI	3
1.3. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM TÜRLERİ	5
1.3.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	5
1.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi	6
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi	7
1.3.1.3. Faaliyet Denetimi	7
1.3.2. Niteliklerine Göre Denetim Türleri	7
1.3.2.1. Sürekli Denetim	8
1.3.2.2. Sınırlı Denetim	8
1.3.2.3. Özel Denetim	9

1.4. DENETİM TEKNİKLERİ	10
1.4.1. Fiziki İnceleme ve Sayma	10
1.4.2. Doğrulama	11
1.4.3. Belgelerin İncelenmesi	11
1.4.4. Yeniden Hesaplama	11
1.4.5. Kayıt Sisteminin Gözden Geçirilmesi	12
1.4.6. Soruşturma	12
1.4.7. Teker Teker İnceleme	13
1.4.8. Analitik İnceleme	13
1.5. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM STANDARTLARI	13
1.5.1. Genel Standartlar	14
1.5.1.1. Mesleki Yeterlilik	14
1.5.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık	15
1.5.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı	15
1.5.2. Çalışma Alanı Standartları	15
1.5.2.1. Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı	16
1.5.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı	16
1.5.2.3. Kanıt Toplama Standardı	17
1.5.3. Raporlama Standartları	17
1.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı	18
1.5.3.2. Muhasebe İlkelerinin Değişmezlik Standardı	18
1.5.3.3. Yeterli Açıklama Standardı	19
1.5.3.4. Görüş Bildirme Standardı	19

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİ

2.1.VERGİ İNCELEMESİ KAVRAMI	22
2.1.1. Vergi İncelemesinin Tanımı	23
2.2. VERGİ İNCELEME İHTİYACININ NEDENLERİ	24
2.2.1. Vergi Kaçırılmasının Önlenmesi	24

2.2.2. Mali Nedenler	25
2.2.3. Sosyal Nedenler	26
2.2.4. Hukuki Nedenler	27
2.3. VERGİ İNCELEMESİNDE YETKİLİ KURUM VE KİŞİLER	27
2.4. VERGİ İNCELEME SÜRECİ	29
2.4.1. İncelemenin Planlanması	29
2.4.2. İncelenecek Bildirimlerin Seçimi	30
2.4.3. İnceleme Hazırlığı	33
2.4.4. İncelemenin Yapılması	35
2.4.5. İncelemenin Tamamlanması	36
2.5. VERGİ İNCELEME YÖNTEMLERİ	38
2.5.1. İncelemenin Kapsamı Açısından	39
2.5.1.1. Tam İnceleme	39
2.5.1.2. Kısa İnceleme	39
2.5.1.3. Sınırlı İnceleme	40
2.5.2. İncelemenin Kaynağı Açısından	40
2.5.2.1. Normal İnceleme	40
2.5.2.2. Olağandışı İnceleme	40
2.5.3. İncelemenin Akışı Bakımından	41
2.5.3.1. İleriye Doğru İnceleme	41
2.5.3.2. Geriye Doğru İnceleme	41
2.5.4. İncelemenin Sürekliliği Bakımından	41
2.5.4.1. Sürekli İnceleme	41
2.5.4.2. Devresel İnceleme	42
2.5.5. İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından	42
2.5.5.1. İşyerinde İnceleme	43
2.5.5.3. İşyeri Dışında İnceleme	43
2.5.6. Yükümlü Açısından	43
2.5.6.1. Toplu İnceleme	44
2.5.6.2. Bireysel İnceleme	44
2.5.7. Temel Hak ve Özgürlükler Açısından	44
2.5.7.1. Olağan Yöntemlerle Yapılan Vergi İncelemesi	44
2.5.7.2. Aramalı Vergi İncelemesi	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARININ VERGİ DENETİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

3.1. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN TARİHİ GELİŞİMİ	48
3.1.1. İngiltere'de Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi	49
3.1.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi	50
3.1.3. Türkiye'de Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi	51
3.2. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN VERGİ GELİRLERİNİ ARTIRMADAKİ ROLÜ	52
3.2.1. Bağımsız Dış Denetimin Yararları	53
3.2.1.1. Bağımsız Dış Denetimin Firmaya Yararları	54
3.2.1.2. Bağımsız Dış Denetimin Kamuya Yararları	54
3.2.1.3. Bağımsız Dış Denetimin Devlete Yararları	55
3.2.2. İç Kontrol Sistemi	56
3.2.3. Finansal Tabloların Analizinin Denetimdeki Önemi	58
3.3. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN VERGİ PSİKOLOJİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	61
3.4. TÜRKİYEDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM ŞİRKETLERİNİN GENEL YAPISI	63
3.4.1. Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Karşılaştığı Sorunlar	65
3.4.1.1. Müşteriler İle İlgili Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerisi	66
3.4.1.2. Düzenleyici Kurumların Koordinasyonun Yetersizliğinden Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerisi	66
3.4.1.3. Meslek Kuruluşları ve mensuplarıyla İlgili Sorunlar Ve Çözüm Önerisi	67
3.4.1.4. Denetim Elemanlarıyla İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerisi	67
3.4.1.5 Medya Kaynaklı Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerisi	68

3.5. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARININ VERĐİ GELİRLERİNİ ARTIRMADAKİ ROLLERİ YÖNÜNDEN KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	68
3.5.1. Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Sonuçları	69
3.5.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Sağlanmasına Yönelik Çözüm Önerileri	71
SONUÇ VE ÖNERİLER	74
KAYNAKLAR	79
EKLER	84

EKLER

Ek- 1: OLUMLU GÖRÜŞ BİLDİREN RAPOR ÖRNEĞİ	84
Ek- 2: ŞARTLI GÖRÜŞ BİLDİREN RAPOR ÖRNEĞİ	85
Ek- 3: OLUMSUZ GÖRÜŞ BİLDİREN RAPOR ÖRNEĞİ	86
Ek- 4: GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINILMASI HALİNDE RAPOR ÖRNEĞİ	87
Ek- 5: VERGİ DENETİM KADROLARI	88
Ek- 6: 2002-2006 YILLARI VERGİ İNCELEME SONUÇLARI	89
Ek- 7: GELİR TÜRLERİ İTİBARIYLA 2006 YILI VERGİ İNCELEME SONUÇLARI	90

KISALTMALAR

a.g.e	: Adı Geçen Eser
a.g.m	: Adı Geçen Makale
AICP	: American Institute of Certified Public Accountants Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
BBDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
Bkz	: Bakınız
CPA	: Certified Public Accountants Amerikan Kamu Muhasebe Uzmanları Birliği
CPE	: Continuing Professional Education Sürekli Profosyonel Eğitim
Çev	: Çeviren
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
ICAEW	: The Institute of Chartered Accountants in England of Wales İngiltere ve Galler Bölgesi Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Birliği
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MB	: Maliye Bakanlığı
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	: Sarbanes Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YY	: Yüzyıl

GİRİŞ

Ülkeden ülkeye ağırlıkları farklılık göstermekle birlikte devletlerin ekonomik ve sosyal hayatta üstlendikleri düzenleyici ve müdahaleci roller bulunmaktadır. Çünkü devlet olmanın gereği toplum hayatını düzenlemek ve ülkedeki refah düzeyini yükseltmektir. Bu nedenle devletin mutlak suretle yerine getirmesi gereken kamu hizmetleri mevcuttur. Söz konusu hizmetlerin kapsam ve nitelikleri teknolojik ve ekonomik gelişmelere orantılı olarak artmaktadır. Başka bir ifade ile gelişen ve değişen toplum hayatının ihtiyaçları da her geçen gün değişerek artmaktadır.

Kamu hizmetlerinin nicelik ve nitelik olarak değişmesi aynı zamanda devletin bu hizmetleri yerine getirirken üstlendiği maliyetlerin de artmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla devlet açısından ortaya yükselen maliyetlerle birlikte önemli bir finansman kaynağı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizde de pek çok dünya ülkesinde olduğu gibi devletin en önemli finansman kaynağı tahsil edilen vergilerden elde edilen gelirlerdir. Vergi gelirleri kamu gelirleri içerisinde en önemli paya sahip olan finans kaynağıdır. Dolayısıyla vergiler hükümetler tarafından üzerinde sıklıkla çalışan bir alandır. Tüm çalışmaların temel amacı şüphesiz vergi gelirlerinin artırılmasıdır.

Ülkemizde sıklıkla değişen vergi düzenlemeleri, yetersiz kalan ceza uygulamaları ve daha da önemlisi vergi denetimi alanında yaşanan sorunlar nedeniyle vergi gelirlerinde önemli ölçüde kayıplar söz konusudur. Bu kayıplar ülkemizi kaynak sıkıntısına sokarak yüksek maliyetlerle iç ve dış borçlanmaya itmektedir. Bu durum ise toplumun ekonomik ve dolayısıyla sosyal yaşamını da olumsuz etkilemektedir.

Devlet yetersiz kaldığı vergi denetimi hususunda bazı meslek mensuplarına kanunlarla yetki vererek görev ve sorumluluklar yüklemektedir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerden oluşan bu meslek mensuplarının bir araya gelerek kurumsallaşma sürecine girdikleri görülmektedir. Denetim şirketi olarak bir

araya gelen meslek mensuplarının dolaylı olarak vergi gelirlerinin arttırılmasında önemli rol oynadıkları görülmektedir.

Çalışmamızın konusunu Türkiye’de faaliyet gösteren söz bağımsız dış denetim kuruluşlarının vergi gelirleri üzerindeki etkilerinin araştırılması oluşturmaktadır.

Üç bölüm ve sonuç kısmından oluşan çalışmamızın ilk iki bölümü teorik bilgilerden oluşmaktadır. Birinci bölümde bağımsız dış denetim kavramı üzerinde durularak genel teorik bilgiler verilmektedir. İkinci bölümde ise vergi incelemesi üzerinde durulmaktadır. Son bölümde Türkiye ve Dünya ülkelerinden örnekler verilerek ülkemizde bağımsız dış denetim ile birlikte vergi denetimi karşılaştırmalar yapılarak incelenmektedir.

Sonuç kısmında üç bölümde yer alan incelemelere dayandırılarak yapılan değerlendirmeler mevcuttur.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

Bağımsız dış denetim ihtiyacı tüm ülkelerde farklı zamanlarda ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla bağımsız dış denetim uygulamalarının gelişim süreci de ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Bağımsız dış denetimin ilk olarak ortaya çıktığı ülke İngiltere'dir. Denetçi kelimesi ilk olarak 1289 yılında İngiltere' de kullanılmaya başlanmıştır. Türkiye de ise yasal olarak bağımsız dış denetim zorunluluğu 1987 yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir. 1989 yılında Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınladığı tebliğler ile de denetim ilke ve kuralları, bağımsız denetleme kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esaslar belirlenmiştir.

Çalışmamızın bu bölümünde bağımsız dış denetim kavramı üzerinde durularak uygulamaya ilişkin içerdiği genel esaslar açıklanmaya çalışılacaktır.

1.1 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KAVRAMI

Günümüzde gerek ekonomik alanda gerekse sosyal alanda hızlı değişimler meydana gelmektedir. Bu değişime bağlı olarak da işletmelerin faaliyet alanları genişlemekte ve ölçekleri büyümektedir. Bu değişim ve gelişim aynı zamanda işletmelerle ilgili olan bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine duyulan ihtiyacı da arttırmaktadır. Kurum ve kuruluşlar işletmelerin muhasebe verilerinden yola çıkarak mali tablo ve raporlar yayınlamaya bu ihtiyacı gidermeye çalışmaktadırlar. Ancak bu bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğu tartışılabilir. Çünkü doğru, güvenilir ve uygun olmayan bilgiler kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını etkilemekle birlikte bu bilgiler doğrultusunda hesaplanan vergi matrahının da doğruluğunu zedeleyerek vergi gelirlerinin gerçekçi ve doğru olarak tahsilatını engellemektedir.

Kurum ve kuruluşlar ile kişiler tarafından yayınlanan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasında dünyada kullanılan genel yöntem ise bilgilerin ve iddiaların tarafsız ve bağımsız bir kişi , kişiler veya örgüt tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Dolayısıyla günümüzde denetim önemli bir müessese haline

gelmekte ve buna paralel olarak da bağımsız dış denetim ve kamu denetiminin önemini giderek arttırmaktadır.

Hukuk devletlerinde kişi ve örgütlerin faaliyetleri , hakları , sorumlulukları tanımlanmış ve anayasa , yasa , yönetmelik , tüzük ve benzeri mevzuata, düzenlemelere bağlanmıştır. Örgütlerin ; faaliyetlerini hukuk düzenine uygun yürütüp yürütmediğini incelemek , açıkladıkları bilgilerin ve iddiaların doğru ve güvenilir olup olmadığını araştırmak ve örgüt yöneticilerinin örgütle çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere / örgütlere ,topluma ve devlete hesap verme yükümlülüklerini (accountability) yerine getirebilmelerini sağlamak üzere tarafsız ve bağımsız bir kişi / kişiler / örgüt tarafından denetlenmeleri hukuk devletinde zorunlu tutulmaktadır¹ .

1.1.1 Bağımsız Dış Denetimin Tanımı

Bağımsız dış denetim; işletmenin ekonomik ve ticari faaliyetleri içine işletmeye giren ve çıkan veya işletmede oluşan değer hareketlerinin ilgili formlara veya belgelere doğru yansıtılıp yansıtılmadığının, bunların muhasebe kayıtlarına doğru geçirilip geçirilmediğinin, kar veya zararın doğru hesaplanıp hesaplanmadığının, mali tabloların işletmenin o hesap dönemine ve ileriye dönük yapısını doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının kontrolü ve sağlanmasıdır² .

Başka bir ifadeyle denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlerle uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir³. Bu tanım incelendiğinde denetimle ilgili bazı hususlar ön plana çıkmaktadır. Bu hususlar şunlardır;

1. Bağımsız dış denetim sistematik bir süreçtir ,
2. Süreç delillerin sağlanmasını ve değerlemesini içerir,
3. Bağımsız dış denetimin tamamlanmasıyla birlikte ulaşılan sonuçlar , kullanıcılara ve ilgi duyanlara iletilir .

¹ Erdal Kenger ; **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu** , Şubat 2001 , s. 3.

² Şefika Demirkan ; **Türkiye’ de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkinliği** , (Yayınlamamış Doktora Tezi Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü),1998 , s.12.

³ Zafer Tuna ; **Denetim Türleri** , <http://muhasebetr.com/makaleler> (erişim 29/06/2006).

1.1.2 Bağımsız Dış Denetimin Amaçları

Bağımsız dış denetimde denetçi veya denetçiler incelemelerini yaparken , denetimini üstlendikleri işletmelerin muhasebe verilerinden faydalanırlar. Esas itibariyle bağımsız dış denetimin amaçları şu şekilde sıralanabilir⁴ :

1. Finansal durumların tarafsızlığını sunmak ,
2. İşletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymasını sağlamak ,
3. Mali tablolar hakkında bir kanaate ulaşmayı sağlamak ,
4. Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek.

Bağımsız dış denetim ile denetlenen işletmelerin muhasebe düzeni ve mali tabloların muhasebe prensiplerine uygun olduğu ortaya konularak , tablolardan yararlanılacak taraflara ve işletme yönetimine bugün ve ileriye dönük kararlarına ışık tutulmaktadır. Böylece , bağımsız dış denetimin uzun vadedeki amacı ; işletme yönetimine mali tablolar ile ilgili olarak tahmin, analiz, denetim, rapor hazırlama v.b konularında yol gösterici olmasıdır⁵.

Yukarıda sıralanmış olan söz konusu amaçlara baktığımızda ; bağımsız dış denetime duyulan ihtiyacın temelinde işletmelerin düzenlemiş oldukları muhasebe kayıtlarına duyulan güvensizliğin olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra işletmelerde ki iç denetim yetersizliği de bağımsız dış denetime duyulan ihtiyacı arttırmaktadır. Dolayısıyla bağımsız dış denetimin amaçlarını da yine bu gereksinimler belirlemektedir. Gelişmekte ve gelişmiş olan ekonomilerle birlikte işletmelerin ve ilgililerin bilgi gereksinimleri de artmakta bunun sonucunda da bağımsız dış denetimin amaçları her geçen gün gelişmektedir.

1.2 BAĞIMSIZ DIŞ DENETÇİ KAVRAMI

Bağımsız denetçi, herhangi bir kişi veya kuruluşa kendini bağımlı hissetmeden , genel kabul görmüş muhasebe ilke ve esaslarına göre denetim yapan

⁴ Murat Morbel , **Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları** , (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir , 1995 , s.12.

⁵ Demirkan ; a.g.t., s.16.

kişidir⁶. Bağımsız denetçiler ağırlıklı olarak muhasebe denetimi yapmaktadırlar . Ancak muhasebe denetiminin yanı sıra faaliyet ve uygunluk denetimi de yapmaları mümkündür.

Denetim süreci denetçinin seçilmesiyle başlamaktadır. Kurumlar denetçi seçimini yönetim kurulunda yaparak, genel kurulun onayına sunarlar. Böylece denetçi seçimi kişilerin özel tercihlerine bırakılmamakta ve denetçinin bağımsızlığına özen gösterilmektedir.

Denetçinin bağımsız olması koşulu her ne kadar ön plana çıkartılmakta olsa da, elbetteki denetçi unvanı için yeterli olan tek şart değildir. Aranılan bu özelliğin yanı sıra mesleği icra edebilmek için başka şartların da yerine getirilmesi gerekmektedir . Yerine getirilmesi zorunlu olan bu koşullar 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ de belirtilmektedir. Bu tebliğe göre ; bağımsız denetim kuruluşlarında yönetici, bağımsız denetçi, ve ortak olmak için aranılan şartlar aşağıdaki gibidir.

- 3568 sayılı Kanuna göre SMMM veya YMM unvanına sahip olmak veya müteakabiliyet şartının sağlanması halinde yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belgelere sahip olmak ,
- Müflis olmamak ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamak ,
- Türkiye’de yerleşik olmak ,
- Sorumlu ortak baş denetçilere ilişkin olarak, 2 yıl süreyle listedeki bağımsız denetim kuruluşlarında denetçi, kıdemli denetçi, veya baş denetçi unvanlarıyla fiilen çalışmış olmaları ,
- Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmak ⁷ ,
- Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilmemiş olması ,
- Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması ,

⁶ Bilge Yelkenci , **Denetim** , <http://www.canakkale.smmmo.org.tr> (erişim 01/08/2006).

⁷ Tebliğin yayımı tarihi itibarıyla sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlarda 10 yıl süreyle bağımsız denetçi olarak fiilen çalıştıklarını belgeleyenler ile sorumlu ortak baş denetçi olanlar sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olma şartından muaftırlar.

- Sermaye Piyasası Kanununa muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkumiyet kararının bulunmaması ,
- Sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmış olmaması ,
- Çalışan bağımsız dış denetim kuruluşunda tam zamanlı görev yapmaları ,
- Bağımsız dış denetçi yardımcılarının 2 ve 3'üncü maddelerde belirtilen şartları sağlamaları ve hukuk, iktisat , maliye , muhasebe , işletmecilik , bankacılık , kamu yönetimi ve uluslararası ilişkiler alanlarından birinde en az 4 yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları , diğer alanlarda yüksek öğrenim görmüş olanların ise bu maddede sayılan alanların birinde yüksek lisans derecesi almış olmaları zorunludur ,
- Başka bir bağımsız dış denetim şirketinde ortak , yönetici veya bağımsız denetçi olunmaması ,
- Ticari ,sınai ve zirai başka bir işle uğraşmıyor olmamalı (3568 sayılı kanun çerçevesinde yapılan mesleki faaliyetler hariç) .

1.3 DENETİM TÜRLERİ

Denetim faaliyetlerinin türlerine göre sınıflandırılmasında belli konuların ayrımı yapılmaktadır. Şöyle ki; denetim türleri öncelikli olarak iki ana başlığa ayrılmakta sonrasında ise bu ana başlıkların alt başlıkları oluşturularak konu detaylı olarak incelenmektedir.

- Denetimin konusuna ve amacına göre türleri
 - Finansal tabloların denetimi (finansal denetim)
 - Uygunluk denetimi (usul denetimi)
 - Faaliyet denetimi (performans denetimi)
- Niteliklerine göre denetim türleri
 - Sürekli denetim (yıl sonu denetimi)
 - Sınırlı denetim (ara dönem denetimi)
 - Özel denetim

1.3.1 Denetim Konusuna ve Amacına Göre Türleri

Denetim faaliyetlerin değişik kıstaslara göre gruplandırıldığını belirtmiştik . Bu bölümde denetimin; ulaşılmak istenen amaçları doğrultusunda gruplandırıldığı görülmektedir.

1.3.1.1 Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tablolar (mali tablolar), dönemler itibariyle düzenlenen ve bir bütün olarak işletmenin dönem faaliyet sonuçlarını muhasebe kuralları çerçevesinde özetleyen , işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlara işletme ve faaliyet sonuçları hakkında bilgiler sunan finansal araçlardır⁸ .

Finansal tablolar içinde akla ilk gelen iki temel tablo bilanço ve gelir tablosudur. Ancak bu temel tabloların dışında işletmelerin büyüklüğüyle doğru orantılı olarak hazırlanan ek finansal tablolarda bulunmaktadır. Bu ek finansal tabloları şu şekilde sıralayabiliriz ;

- Satışların maliyeti tablosu
- Fon akım tablosu
- Nakit akım tablosu
- Kar dağıtım tablosu

Sermaye piyasası mevzuatında da finansal tablolar yukarıda belirtilmiş olan finansal tablolara paralel olarak ele alınmaktadır.

Finansal denetim (audit of financial statements) , bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar.⁹ Bu tanımda sözü edilen kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve/veya vergi mevzuatı hükümleridir. Finansal tabloların denetiminden çok farklı grup ve kişiler faydalanabilir. Şüphesiz denetim sonuçlarını değerlendirirken , konulara işletme yöneticilerinin bakış açısıyla çeşitli çıkar gruplarının bakış açısı aynı olmayacaktır. Ancak denetçiler denetimi yaparken ; incelemelerini yöneticilerin yada çıkar gruplarının beklentisi doğrusunda gerçekleştiremez. Denetimlerin tarafsız gerçekleştirilmesi esastır.

⁸ Mevlüt Özer ; **Denetim 1** , Özkan Matbaacılık, Ankara,Ocak , 1997, s.65.

⁹ Zafer Tuna ; **Denetim Türleri** , <http://muhasebetr.com> (erişim 06 /09/2005).

1.3.1.2 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (compliance audit) , bir örgütün Finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir¹⁰. Uygunluk denetiminden elde edilen sonuçlar, denetçi için finansal tabloların denetiminde de yol gösterici olmaktadır. Uygunluk denetimi, daha çok işletme içine yönelik olarak gerçekleştirilmekte ve üst yönetime raporlanmaktadır. Bu nedenle uygunluk denetimini bağımsız dış denetçilerin yanı sıra iç denetim elemanları da gerçekleştirebilmektedir.

1.3.1.3 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi (operational audit, performance audit), bir işletmenin faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanış biçimlerinin incelenmesidir¹¹. Faaliyet denetimi, başarı denetimi veya yönetim denetimi olarak da anılmaktadır ve genellikle finansal tabloların denetiminden veya uygunluk denetiminden daha güç bir denetimdir .Çünkü etkinliğin ve verimliliğin ölçülebilir ölçütlerini belirleyerek değerlemek ve bunların tanımlanmış amaçlarla uygunluğunu ortaya koymak gerekmektedir ki bu da oldukça güçtür¹².

Performans denetiminde, finansal ve finansal olmayan bilgileri değerlemek amacıyla kriterleri belirleme son derece sübjektif bir konu olduğundan , faaliyet denetimi yönetim danışmanlığına benzer. Denetim sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin önerilerde bulunulur¹³.

1.3.2 Niteliklerine Göre Denetim Türleri

Bağımsız dış denetime tabi şirketlerde yapılan denetim çalışmaları üç ayrı nitelikte bulunmaktadır.

¹⁰ Celal Kepekçi ;**Bağımsız Denetim** ,Siyasal Kitabevi 4. Baskı ,Ankara, Şubat 2000 , s.2.

¹¹ **Muhasebe Denetimi** ,[http:// www.odevsitesi.com/odevler](http://www.odevsitesi.com/odevler) (erişim 25/11/2006).

¹² Melih Erdoğan ; **Denetim** , Maliye ve Hukuk Yayınları , Şubat 2005 , s.5.

¹³ Zafer Tuna ; **Denetim Türleri** , <http://muhasebetr.com> (erişim 06/09/2005).

1.3.2.1 Sürekli Denetim

Halka açık şirketlerin, SPK gözetimine tabi diğer şirketlerin, bankaların ,sigorta şirketlerinin yıl sonu finansal tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir . Bu denetimin özelliği tam denetim olması , yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine imkan bulunması ve dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır¹⁴. Daha kısa bir ifadeyle sürekli denetimi ifade edecek olursak ; mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine uygunluk yönünden defter kayıt ve belgelerin her yıl denetlenmesidir¹⁵.

Sürekli denetimde denetçilerin denetim görüşüne ulaşabilmeleri için yeterli zaman ve dolayısıyla yeterli imkana sahip oldukları varsayılır. Bu nedenle bu denetim türünde denetçinin denetim sonunda verdiği raporun güvenilirlik derecesi oldukça yüksektir.Bununla birlikte mali tabloların tamamı ile doğru olduğunu söylemek mümkün değildir.Çünkü her zaman denetimin özünden gelen bir denetim riski bulunur.

1.3.2.2 Sınırlı Denetim

Hisse senetleri, Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören anonim ortaklıklar , yatırım ortaklıkları ve yatırım fonlarının düzenleyecekleri altışar aylık ara mali tabloların sürekli denetlemeye görevli bağımsız denetleme kuruluşları tarafından incelenmesi ve rapora bağlanmasıdır¹⁶.

Bu denetime tabi şirketler bankalar ve özel finans kurumları ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler olup , bunlar üç , altı ve dokuzuncu ay sonu itibariyle Ara Mali Raporlarını hazırlamak ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Sermaye Piyasası Kurulu'na göndermek zorundadır. Ancak altıncı ayın

¹⁴ Hasan Kaval ;**Muhasebe Denetimi ,Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.** ,Ankara 2003, s.27.

¹⁵ İMKB , **Sermaye Piyasası ve Borsa Temel Bilgiler Kılavuzu Eğitim Yayınları** , No:1 ,İstanbul,Ocak 1997,s.101.

¹⁶ İMKB , a.g.e. , s.102 .

sonu itibariyle düzenlenen mali tabloların Bağımsız Dış Denetimden geçmiş olması gerekir¹⁷. Sınırlı denetime tabi olan şirketler şunlardır ;

- Halka Açık Şirketlerden hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ,
- Aracı Kurumlar ,
- Menkul , Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları ve Fonları,
- Emeklilik Yatırım Fonları.

Sınırlı denetimi sürekli denetimden ayıran en önemli unsur yapılmış olan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi , sınırlı denetimin yıl içerisinde belli dönemlerde yapılması nedeniyle kanıt toplamada sınırlamanın olmasıdır. Ara bir döneme ait olan mali tabloların denetlenmesiyle gerçekleşen bu denetimde mali tablolardaki rakamlar geçici olduğu için değişme olasılıkları da yüksektir. Dolayısıyla sınırlı denetim sonuçlarının sürekli denetim sonuçları kadar güvenilir olduğunu söyleyemeyiz. Bu nedenle denetçi Mali Tablolar “ doğru bir biçimde yansıtmaktadır . “ yerine “ ara mali tabloların hazırlanmasına ilişkin ilke ve kurallara uygun olmayan öneli bir hususa rastlanmamıştır.” şeklinde dolaylı bir güvence vermektedir ve aynı zamanda Mali Tabloların okuyucularının bu mali tablolarının yorumunda hataya düşmelerinin ve güvenilirlik derecesini hatırlamalarının sağlanması içinde denetçi Özet Raporunun başında ve ilk paragrafı olan kapsam bölümünde bu hususa dikkat çekmektedir¹⁸.

1.3.2.3 Özel Denetim

Menkul kıymetlerin halka arzı için izin almak için SPK' na başvuran veya Sermaye Piyasası Kanunu ¹⁹ (SPK) kapsamında olup birleşme, devir, tasfiye durumunda bulunan anonim ortaklıklar , aracı kurumlar ve yatırım ortaklıklarında SPK tarafından belirlenen mali tablo ve raporların denetlenmesidir. Başka bir ifadeyle ; özel denetim belirli bir olayın gerçekleşmesine bağlı olarak, bu olaylarla ilgili işlem veya hesapların yahut mali tabloların denetlenmesidir²⁰.

¹⁷ Kaval ; a.g.e, s.27.

¹⁸ Kaval ;a.g.e. , s.28.

¹⁹ 13.12.1987 tarihli ve 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

²⁰ Özer ; a.g.e. ,s.94.

Bu denetim türünde son dönemin rakamlarına olan güvenilirlik oldukça yüksektir . Ancak önceki dönemlere ilişkin rakam veya bilgilere güvenilirlik oldukça düşük seviyededir. Dolayısıyla denetçi bu durumu raporunda açıklamaktadır .

1.4. DENETİM TEKNİKLERİ

Denetim programının yürütülmesi safhasında denetçiler belirli denetim teknikleri uygulayarak denetim kanıtları toplar. Toplanan kanıtlar değerlendirilerek kuruluşun finansal tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü yargılanır. Kuruluşun finansal tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir yargıya varmak için mutlaka yeterli sayıda uygun kanıtların toplanması zorunludur²¹.

Bağımsız dış denetimde kanıt elde etmek için kullanılan genel araç veya yöntemlere, kanıt toplama teknikleri denildiği gibi aynı anlamda dış denetim teknikleri de denilmektedir²². Daha kısa bir ifadeyle denetim delillerinin elde edilmiş şekli olarak tanımlanabilmektedir. Sekiz adet denetim tekniği sıralanmaktadır. Destekleyici kanıt elde etmek için kullanılan denetim şekilleri aşağıda sıralanmıştır ;

- Fiziki inceleme ve sayma ,
- Doğrulama ,
- Belgelerin incelenmesi ,
- Yeniden hesaplama ,
- Kayıt sisteminin gözden geçirilmesi ,
- Soruşturma ,
- Teker teker inceleme ,
- Analitik inceleme .

1.4.1 Fiziki İnceleme ve Sayma

Fiziki inceleme ve sayma tekniğini denetçiler yaygın olarak kullanırlar . Fiziki inceleme ve sayma ; belgelerin ve işletmenin kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten var olduklarının görülmesi ve varlığı saptanan kıymetlerin işletmeye ait

²¹ Geleneksel Denetim İşlemleri , http://www.odevsitesi.com/odevler/2005_6 , (erişim: 11/10/2006)

²² Demirkan ; a.g.e., s.23.

olduğunun resmi belge ve kayıtlarla doğrulanması işlemidir²³. Örneğin kasadaki sayılan nakit bir delildir. Yada stokların yerinde fiziki olarak kalitelerinin incelenmesi ve sayımının yapılması yine bir delildir . Burada denetçilerin dikkat etmesi gereken unsur stok sayımlarında malın ekonomik değerini belirlemede sadece fiziki varlık sayısının değil kalitesinin de etkili olduğudur.

1.4.2 Doğrulama

Teyit mektubu verilen bu tür kanıt toplama tekniği de oldukça yaygın kullanılan bir tekniktir . Doğrulama , denetlenen işletmenin aracılığı ile doğrudan denetçiye ulaştırılacak şekilde üçüncü kişilerden cevap isteme şeklindedir . Denetlenen işletmenin alacakları , borçları ve banka mevduatları ile ilgili olarak doğrulama işlemine başvurulur²⁴.

1.4.3 Belgelerin İncelenmesi

Finansal olaylar ilgili tarafların düzenledikleri belgelere dayanır. Sıklıkla karşılaşılan belgeler ; senet , sözleşme , fatura , makbuz, çek, havale ve satın alma emirleridir . Bu teknikte öncelikli olarak orijinal belgeler incelenir ve bu belgelerin kayıtlarla karşılaştırılması yapılır . Burada gerçek dışı belgelere ulaşılması işletmede ki finansal olaylarında doğru olmadığını gösterir.

1.4.4 Yeniden Hesaplama

Denetçinin kayıtların aritmetik doğruluğunu araştırmak amacı ile yeniden hesaplama yapması ve bulduğu sonuçları karşılaştırması işlemi kanıt elde etmenin en önemli yollarından birisidir. Bu teknik yolu ile kanıt elde etmek genellikle ;

- Muhasebe defterlerinin toplamlarının alınması ,
- Amortismanların tekrar bulunması ,
- Yeniden değerlendirme işlemlerinin bulunması ,
- Şüpheli alacak tutarının saptanması ,
- Kıdem tazminatı tutarının saptanması ,

²³ Özer ; a.g.e. , s.237.

²⁴ Yelkenci ; a.g.e. , s.7.

v.b.işlemlerde uygulanır²⁵.

Yeniden hesaplama tekniği, her türlü finansal verinin değerlendirilmesinde diğer denetim işlemleri ile birlikte uygulanan bir tekniktir .

1.4 5. Kayıt Sisteminin Gözden Geçirilmesi

Bir işletmede gerçekleştirilen her türlü işlem belgeye dayandırılır. Ancak bu belgeler her zaman gerçek tutarlarıyla kayıtlara geçirilmeyebilir. Dolayısıyla bu belgelerin kayıtlara gerçek tutarları ile yansıtıldığından emin olunmalıdır. İşte bu amaçla uygulanan denetim tekniği ise kayıt sisteminin gözden geçirilmesi tekniğidir. Bu teknikte denetçi kayıt ve belge tutarlılığını kontrol edecektir. Belirli bir büyüklükteki işletmeler için tüm kayıtların izlenmesi genellikle mümkün olmaz. Bu nedenle ya örnekleme yolu ile seçilen belgelere dayalı işlemler yahut muayyen bir olay yahut döneme isabet eden işlemler yada denetçinin ön denetim yahut diğer teknikleri kullanarak veya herhangi bir suretle belirleyeceği kriterlere göre seçeceği belge olay yada dönemlere ilişkin kayıt ve belgeler denetime tabi tutulacaktır²⁶.

Bu denetim tekniğinde iki farklı yol izlenebilir. Ya belgelerden kayıtlara doğru gidilerek yada kayıtlardan belgelere doğru gidilerek teknik uygulanır.

1.4.6 Soruşturma

Denetçinin, bazı nedenlerle denetlenen işletmenin iş görenlerinin bilgisine başvurması şeklinde uygulanan bir tekniktir. Alacağı cevap , ister yazılı ister sözlü olsun , finansal tablolar için varacağı görüşe temel olacaktır. Yalnız bu cevapların denetçinin görüşüne temel olması için ayrıca yorumu gerekir. Bu nedenle soruşturma denetim işlemi uygulanarak yazılı bildirimler türünde destekleyici kanıtlar toplanır²⁷.

²⁵ Necmettin Erdoğan; **Denetim Standartları** ,Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları , Ankara 1994 s.11.

²⁶ Özer;a.g.e. , s.270.

²⁷ Erdoğan ; a.g.e. , s.11.

1.4. 7 Teker Teker İnceleme

Hesaplardaki hataları saptamak amacıyla hesapların inceden inceye incelenmesi ve finansal tablolarda görülen aykırılıkların nedenlerini araştırmak ve önceki tutarlarla karşılaştırmak şeklinde yapılır²⁸. Teker teker inceleme tekniği oldukça zaman alan bir teknik olmasıyla birlikte sağlıklı bir denetimin gerçekleştirilebilmesinde oldukça önemlidir.

1.4.8 Analitik inceleme

Analitik inceleme; işletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı ve benzer bakımlarından, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve deđerlendirilmesidir²⁹.

1.5 BAĞIMSIZ DIş DENETİM STANDARTLARI

Standart , kimilerine göre “ olması gereken “ kimilerine göre “amaca uygunluk derecesi “ şeklinde tanımlanmaktadır. Denetim kavramı ve uygulamalarında da standartlar söz konusudur . Bu standartların bazıları kavramsal düzeyde olup çeşitli düşünceleri yansıtmakta, diğer bazıları da uygulamayı yönlendirmektedir³⁰.

Denetim her şeyden önce bir doğruluk ve güvenilirlik sorgulamasını ifade eder. Dolayısıyla denetimin kendisinin de bu nitelikleri taşıyor olması beklenir. Bir denetimin bu nitelikleri taşıyıp taşımadığına kanaat getirmek için de; denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş olan birtakım ölçütlere uygunluğuna bakılır. Bu ölçütler ise yukarıda sözü edilen denetim standartlarıdır.

²⁸ Yelkenci ; a.g.e. , s.8.

²⁹ Veysi Seviğ ; **Denetim Teknikleri ve Karşıt İnceleme** , Dünya , <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/20-21.htm> .

³⁰ Masum Türker; Recep Pekdemir ; **Uluslararası Denetim Standartları Türkiye Uygulaması ve Beklentiler** , semor.com.tr/misc/muhasebe/turker_pekdemir_bildiri.html. (erişim 11/08/2006).

Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi , hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar. Yapılan denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin uyması gereken bu denetim standartlarından ayrılmaması gerekmektedir.

Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denilmektedir. Bu standartlar ilk defa 1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICP) tarafından kabul edilmiştir. AICP tarafından yayınlanan bu standartlar , birçok ülkede benimsenmiş ve günümüze çok az değişikliğe uğrayarak gelmiştir. Birçok ülkenin kamu denetim organları ve muhasebe kuruluşları denetim standartları yayımlamışlardır. Yine Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Birliği (International Organization of supreme Audit Institutions-INTOSAI) tarafından da en son 1995 yılında denetim standartları yayınlanmış bulunmaktadır. Ancak denetim organları ve muhasebe kuruluşları tarafından yayınlanan denetim standartları büyük oranda benzerlikler göstermektedir³¹.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları , denetim faaliyetleri açısından uyulması zorunlu olan minimum standartlardır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç ana gruba ayrılır ve toplam on adettir.

1.5.1 Genel Standartlar

Genel standartlar, denetçiye ilişkin olan kurallardır. Bu nedenle bu standart kişisel standartlar olarak da ifade edilebilmektedir

1.5.1.1 Mesleki Yeterlilik

Denetçinin mesleki eğitim ve yetkinliği, denetçinin en az lisans düzeyinde öğrenim görmüş olmasını , mesleki deneyiminin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ve mesleğini sürdürürken sürekli mesleki eğitimden geçmesini ifade eder³².

³¹ Kenger ; a.g.e. , s.15.

³² Kepekçi ; a.g.e. , s.15.

Denetim mutlaka bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip olan kişiler tarafından yapılmalıdır. Çünkü denetim raporlarının kullanıcıları için önemli olan denetçinin görüşünü doğru ve güvenilir bir nitelikte bildirmiş olmasıdır. Bu nedenle denetçilerin mesleği icra ettikleri sürece kendilerini sürekli olarak geliştirmeleri, mesleki yayın ve eğitimleri yakından takip etmeleri gerekmektedir.

1.5.1.2 Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bağımsızlık standardına göre, denetçilerin müşterilerine olan yükümlülüklerinin ötesinde kamuoyuna karşı, kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme sorumlulukları bulunmaktadır³³. Denetçi veya denetçiler yaptıkları iş ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalı , denetim sırasında denetimi gerçekleştirilen işletmenin ortakları ve / veya yetkililerinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmelidirler³⁴. Denetçi bağımsızlık standardına ne kadar özen gösterir dikkat ederse, bağımsız denetimin güvenilirliği de o kadar yüksek olacaktır.

1.5.1.3 Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Mesleki özen ve titizlik standardına göre , denetçiler mesleğinde uzman bile olsa çalışması esnasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermek zorundadır³⁵.Denetçi ; denetim sürecinin her aşamasında , çalışma alanı standartlarına , raporlama standartlarına , denetim ile ilgili kanun , yönetmelik ve tebliğlere eksiksiz bir şekilde uyuyorsa gerekli mesleki özen ve dikkati gösteriyor demektir³⁶.

1.5.2 Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetimin faaliyet alanını belirleyen işletmede yapılacak çalışmaları belirler. Aynı zamanda bu standartlar, finansal tablolar

³³ Lerzan Kavut ;**Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’de ki Durumu** , Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 2000,S.4 ,s.14.

³⁴ Ömer Duman ;**Muhasebe Denetimi ve Raporlama** , Tesmer Yayınları, Yayın No:37,Ankara, 2001,s.33.

³⁵ Kepekçi ; a.g.e. , s.17.

³⁶ Sevim Şerafettin; **Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT Sekizinci Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar ile 3568 Sayılı Yasa ile İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,Cilt.8,1990,s.200.

hakkında bir görüşe ulaşmak için eldeki kanıtları değerlendirmede yardımcı olmaktadır.

1.5.2.1 Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı

Denetçi incelemelere başlamadan önce mutlaka denetim sürecini planlamalıdır. Denetim planı yapılırken özellikle şu hususlara dikkat edilmesi gerekir;

- İşletme ile ilgili dikkat çekecek hususlar ile özel dikkat gerektiren alanların belirlenmesi,
- Hangi alanlarda, ne gibi hata hilelerle doğacak aykırılıklarla karşılaşabileceğinin (risk alanlarının) belirlenerek uygun denetim tekniklerinin seçilmesi ve geliştirilmesi,
- Seçilen denetim tekniklerinin kapsayacağı dönemlerin ve kronolojik sırasının tayini,
- Özel bilgi ve beceri gerektiren konuların belirlenmesi ve bu konularda bilgisine başvurulacak kişi yada kurumların tespiti,
- Veri hazırlamada bilgisayar desteğinin, işletme personelinden talep edilecek yardımın ve gerekli işgücünün belirlenmesi ,
- Çalışma takviminin hazırlanması³⁷.

Bunun yanı sıra denetimde eğer yardımcıları var ise bu kişiler de mutlaka gözetim altında tutulmalıdır. Bu bağlamda denetçi yardımcılarının çalışmaları yönlendirilmeli ve mutlaka kontrol edilmelidir. Böylelikle yapılan denetim çalışmasının güvenilirliği ve kalitesi de artacaktır.

1.5.2.2 İç Kontrol Sisteminin İncelemesi Standardı

Genel kabul görmüş muhasebe standartlarında iç kontrol ; “bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini kontrol altına almak ve yönetim politikalarına uygunluk sağlamak amacıyla geliştirilen

³⁷ **Denetim İlke ve Esasları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, II. Baskı, Yıldız Ofset 2004, s.15.

yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir”³⁸ şeklinde tanımlanmaktadır . İç kontrol sistemi etkin çalışan bir işletmede, işletmeye ait olan finansal tablolarda hata olma riski azalır, bu durumda dolaylı olarak denetim riskini azaltır . Denetim riskinin azalması sonucunda , denetçinin bir görüşe ulaşabilmesi için yapması gereken işlemlerin ve toplaması gereken kanıtların sayısı da azalmaktadır .

1.5.2.3 Kanıt Toplama Standardı

Denetçiler, uluslar arası denetim kurallarına göre, denetim ile ilgili kanıt niteliğindeki önemli kayıtları tutmak ve saklamak suretiyle denetimin temel ilke ve kurallara uygun yapıldığını kanıtlamak zorundadırlar³⁹. Bu standartta yer alan önemli unsurlar şunlardır ;

- Denetçi, mali tablolara ilişkin görüşüne etki edecek kanıtları toplamalıdır
- Kanıtlar, standartta sayılan belge incelemesi, gözlem, soru sorma ve doğrulama prosedürleri ile gerekli diğer denetim prosedürlerinin kullanılmasıyla elde edilir ,
- Kanıtlar görüşe varmak için yeterli sayıda toplanmalıdır. Toplanacak kanıtın sayısını etkileyen başlıca faktörler; denetlenen kalemin önemlilik derecesi ve riskli olma derecesi, işlemlerin büyüklük derecesi ve niteliği ile kanıt toplama maliyetidir ,
- Toplanan kanıtlar güvenilir olmalıdır. Kanıtın güvenilirliğini etkileyen başlıca faktörler; kanıtın ilgili olması, kanıtın elde edildiği kaynak, kanıtın tarih açısından uygunluğu ve kanıtın objektifliğidir⁴⁰.

1.5.3 Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim sonucunun yazıyla bildirilmesine ilişkin standartlardır. Kullanıcılar açısından mesleki bir incelemenin yapılmış olduğu

³⁸ AICPA ; **Code of Professional Ethics and Codification of Statements on Auditing Standards Procedures** , Section 150 , 1979, s. 44.

³⁹ Adnan Dönmez,, Başak P. Berberoğlu , Ayten Ersoy , **Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslar arası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması** , Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi , Sayı:9. 2005 , s.56.

⁴⁰ Kepekçi ; a.g.e. , s.18.

konusundaki tek kanıt denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve kullanıcılara sunulması gereklidir. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili içermektedir⁴¹.

1.5.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Raporlama standartlarından birincisi olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardına göre denetlenen işletmeye ait mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetim raporunda belirtilmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetçi denetim sonundaki hazırladığı raporunda finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal durumundaki değişiklikleri ve faaliyetlerle ilgili sonuçları doğru ve dürüst bir biçimde sunduğu konusunda bir yargı bildirir. Denetçinin yargısını oluştururken dikkate alacağı temel kriter ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir⁴². Bu nedenle denetçi genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğunu denetim raporunda belirtmelidir.

1.5.3.2 Muhasebe İlkelerinin Değişmezlik Standardı

Raporlama standartlarından ikincisi muhasebe ilkelerinin değişmezlik standardıdır. Bu standart süreklilik ilkesiyle ilgilidir. Bazı kaynaklarda devamlılık yada tutarlılık kavramlarıyla da açıklanabilmektedir. Bu standart muhasebe ilkelerinin uygulanmasında iki ya da daha fazla muhasebe dönemleri arasında süreklilik olup olmadığının denetçi tarafından araştırılmasını öngörür.

Süreklilik ilkesinin amacı, farklı muhasebe dönemlerine ait mali tabloların birbirleri ile karşılaştırılabilmesini sağlamaktır. Dönemler arasında ki farklılıklar, muhasebe ilkelerinde ve uygulamalarında olduğu gibi bunların uygulanış yöntemlerinde de olabilir⁴³. Eğer bir farklılık mevcut ise ve karşılaştırma bunlardan dolayı önemli ölçüde etkileniyorsa, denetçi farklılıkları ve sonuçlarını denetim raporunda mutlak suretle açıklamalıdır.

⁴¹ Kenger; a.g.e. , s.18.

⁴² Hidayet Berksoy ; **Muhasebe Denetimi** , Mayıs 2000, İzmir , s 12 .

⁴³ Hesap Uzmanları Derneği ; a.g.e. , s.18.

1.5.3.3 Yeterli Açıklama Standardı

Bu standart denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, finansal tablolarda bilgi olarak sunulan açıklamaların yeterli olacağını açıklar. Finansal tablolar çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli ve geçerli olan bilgileri sunarlar. Karar alıcı gruplar için bu bilgilerin zamanında, eksiksiz, geçerli ve tarafsız olması zorunludur. Bu nedenle finansal tablolar mümkün olduğunca fazla kullanıcıya hitap edecek şekilde hazırlanmalıdır. Denetçi finansal tablolarda yer alması gereken açıklayıcı notları da inceler ve bu tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırır. Şayet finansal tablolardaki bilgiler yeterince açık değilse denetçi raporunda bunu da belirtmelidir. Genel olarak bilançoda yer alan açıklamalar şunlardır⁴⁴;

- Varlıkların tasarrufunda bulunan kısıtlamalar,
- Borç karşılığında verilen güvenceler,
- Kıdem tazminatına ilişkin karşılık ayırma yöntemleri,
- Geleceğe dönük yapılan yatırımlar,
- Şarta bağlı varlıklar ve şarta bağlı borçların tutarları

Kapsayacak şekilde olmalıdır.

1.5.4.4 Görüş Bildirme Standardı

Denetim sürecinin tamamlanmasıyla birlikte denetim sonucu denetim raporunda açıklanır. Denetim raporu; ya bir bütün olarak finansal tablolarla ilgili bir görüşün bildirilmesini kapsamalı yada bir görüş bildiremiyorsa bu durumu nedenlerini de belirterek açıklamalıdır. Finansal tablolarla birlikte denetçinin adının geçtiği bütün durumlarda, denetim çalışmasının niteliği ve varsa denetçinin üstlendiği sorumluluk derecesi denetim raporunda yer almalıdır. Bu standart denetçinin finansal tablolarla olan ilişkisinin ve aldığı sorumluluğunun derecesinin belirtilmesini de zorunlu kılmaktadır. Denetim raporuyla finansal tabloların

⁴⁴ Erdoğan ; a.g.e. , s. 9.

kullanıcıları, denetçinin görüşüne güvenerek, finansal tablolardaki bilgileri doğru ve güvenilir kabul ederler ve alacakları kararlarda kullanırlar⁴⁵.

Görüş bildirme seçenekleri şunlardır;

- Olumlu Görüş Bildirme,
- Şartlı Görüş Bildirme
- Olumsuz Görüş Bildirme
- Görüş Bildirmekten Kaçınma.

Olumlu Görüş Bildirme: Görüşün olumlu bildirilmesinde standart denetim raporu kullanılır. Standart denetim raporu mali tabloların, işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akımını, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru yansıttığını belirtir⁴⁶.

Şartlı Görüş Bildirme: Şartlı görüş bildiren denetim raporu, mali tablolardaki bir kalemi ayrıntılı açıklayarak, denetçinin olumlu görüşünden bu kalemi ayırır. Mali tabloların, bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla bir bütün olarak doğru sunulduğunu ifade eden görüşe şartlı görüş denir . Denetçi raporunda “şu şartla” veya “şu istisna ile “ gibi ifadelerle başlayan çekincelerini açıklar⁴⁷.

Olumsuz Görüş Bildirme: Denetçinin, denetlenen mali tabloların bir bütün olarak işletmenin gerçek durumunu göstermediğine kanaat getirmesi halinde olumsuz denetim görüşü içeren rapor tanzim etmesi gerekir. Aşağıdaki durumların varlığı halinde denetçi raporunda olumsuz görüşü verir⁴⁸.

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar varsa (uyulmamışsa) ,
- Tam açıklama kuralına uyulmamışsa,
- Muhasebe ilkelerinde değişiklik yapılmışsa (devamlılık ilkesine uyulmamışsa).

⁴⁵ Kenger, a.g.e. , s. 19 ve Bkz. Ek 1.

⁴⁶ İslam Çankaya; **Serbest Muhasebecilik-Mali Müşavirlik Staja Başlama**, 10.Baskı ,Ağustos 2006 , s.773. Bkz ek 2

⁴⁷ Kepekçi ;a.g.e. , s.207 ve Bkz Ek 3.

⁴⁸ Hidayet Berksoy; **Muhasebe Denetimi** , Mayıs 2000 , İzmir , s.16. Bkz ek 4.

Görüş Bildirmekten Kaçınma: Denetçinin ve müşterinin iradesi dışında oluşan, çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun var olması nedeniyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi durumunda olumlu veya şartlı görüşlerden birine ulaşamıyorsa görüş bildirmekten kaçınılır⁴⁹.

Bu bölümde açıklandığı üzere; ülkemizde 1987 yılından bu yana bağımsız dış denetimin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için düzenlemeler yapılmaktadır. Çalışmamızın ikinci bölümünde ise; ülkemizdeki vergi incelemesi ele alınacaktır.

⁴⁹ Yurdakul Çaldağ ; **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri** , Turmob Yayınları -215 , 3. Baskı , Ankara , s.68.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİ

Ülkemizde vergi incelemeleri, vergi kaydı bulunan mükelleflerin, vergi işlemlerinin doğruluğunun tespiti amacıyla, Maliye Bakanlığına bağlı denetim birimleri tarafından denetlenmesi şeklinde yapılmaktadır. İncelemeye ilişkin tanımlar, görev ve yetkiler; Vergi Usul Kanunu 134'den 145'inciye kadar olan maddelerinde yapılmıştır.

Çalışmamızın bu bölümünde vergi incelemesine duyulan ihtiyacın sebeplerine ve vergi incelemesi süreci ile aşamalarına değinilecektir.

2.1 VERGİ İNCELEMESİ KAVRAMI

Devlet toplumun ihtiyaçlarını karşılamakla yükümlüdür. Devlet toplum ihtiyaçları karşılayabilmek için harcamalar yapmaktadır. Söz konusu olan bu ihtiyaçlar için yapılan harcamalara kamu harcamaları denilmektedir.

Devlet kamu harcamalarını karşılamada ihtiyaç duyduğu finansman kaynağının büyük bölümünü mükelleflerden tahsil ettiği vergilerle karşılamaktadır. Bu nedenle vergi gelirleri devlet bütçesi içerisinde kamu gelirlerinde çok önemli bir yere sahiptir.

Türk Vergi Sisteminde vergiler beyan esasına dayalı olarak tahsil edilmektedir. Başka bir ifadeyle devlet aslında sorumluluğunun büyük bir bölümünü mükelleflere yüklemiştir. Çünkü mükellef vergi matrahının hiçbir denetlemeye zorunlu olmadan kendisi bildirmekte ve vergileme sürecine de bu şekilde bu şekilde fiilen katılmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin gerçeği yansıtacak beyanlarda bulunmaları ve devleti zarara uğratacak beyanlarda bulunmamaları çok önemlidir. Devlet mükellefine güvenerek vergi sisteminde beyan esasını kabul etmiştir. Ancak bununla birlikte iyi niyetli olmayan ve yanlış beyanda bulunan mükelleflerinde gerektiğinde hesap ve işlemlerini inceleme yetkisini de eline almıştır. Dolayısıyla gerek ihbarlar nedeniyle, gerekse şüphe çeken durumlar nedeniyle devlet bu yetkisini kullanarak elemanları aracılığı ile ilgili işlemleri dönem dönem incelemektedir. Buradan hareketle vergi incelemesini şu şekilde tanımlayabiliriz: Vergi incelemesi, beyan edilen bilgilerin defter , belge , kayıt ve hesaplara uygunluğunun kontrol edilmesi ve

araştırılması sonucunda ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasıdır⁵⁰.

2.1.1 Vergi İncelemesinin Tanımı

Vergi incelemesinde amaç ödenmesi gereken vergilerin, doğru beyan edilip edilmediğini, beyan edilen verginin tespitinin doğru yapıp yapılmadığının, defter kayıt ve belgelere dayanılarak ve tanık ifadesi, istihbarat ve fiili envanter yapılarak tespit edilmesidir⁵¹. Dolayısıyla vergi incelemesi gerçekleştirilirken aynı zamanda sıkı bir muhasebe denetimi de gerçekleştirilmektedir.

Ancak vergi incelemesinin temel amacında yalnızca tek taraflı olarak mükelleflerin incelenmesi söz konusu değildir. Vergi denetimi, yönetimin ve yükümlülerin yasalarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir⁵². Vergi denetimi beyan sisteminin yaygın olduğu sistemlerde, sistemin ayrılmaz bir parçasıdır. Her yükümlünün ayrıntılı olarak denetlenmesi, beyan sisteminin gerekliliği ile bağdaşmaz. Bu iki nokta arasında uyum gerektiği gibi ,vergi denetiminin yalnızca yükümlü üzerinde değil, vergi idaresi üzerinde de yapılması gerekir⁵³.

Vergi gelirleri devletin kamu harcamalarının finansmanında önemli bir yer aldığı gibi vergi düzenlemeleri aynı zamanda toplumun sosyo-ekonomik dengesinin sağlanmasında da önemli rol oynar. Dolayısıyla toplum ve devlet için böylesine önemli olan bir uygulamanın çift taraflı olarak incelemeye tabi tutulması vergi mükelleflerinin de üstlerine düşen yükümlülüklerini yerine getirmelerinde önemli rol oynamaktadır. Vergi incelemesi kavramını; vergi incelemesinin bu amaç yönüyle daha geniş bir anlamda ifade etmek gerekirse; vergi incelemesi vergi yükümlülerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile, vergi yönetimi personelinin, gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır⁵⁴. Bu kapsam; toplumun vergi adaletine olan güvenini güçlendirmektedir. Dolayısıyla uygulamasındaki başarı

⁵⁰ Derya Yayman ;**Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması**,(Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi),İzmir 1999, s.85.

⁵¹ Mehmet Tosuner;Zeynep Arıkan ;**Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir 2001,s.137.

⁵² İsmail Can; **Türkiyede Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi**, Maliye Dergisi 1981,s.53.

⁵³ Tezel Batırel; Önder Özmucur; **Türk Vergi Gelirlerini Arttırma Yolları Alternatifler ve Beklentiler**,İstanbul 1989,s.31.

⁵⁴ Nezih Şeker ; **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.,İstanbul 1994,s.7.

toplumun vergi kanun ve düzenlemelerine uygun davranma eğilimini de kuvvetlendirecektir.

Vergi incelemeleri gerçekleştirilirken aynı zamanda incelenen mükelleflerin bilgilendirilmeleri de amaçlanmaktadır. Vergi bilinci ve bilgisine sahip olan mükellefler hem vergi inceleme sürecini vergi inceleme personeli için daha rahat bir hale getirecek hem de vergi yükümlülüklerini titizlikle yerine getirmeye çalışacaktır. Bu nedenle incelemelerin bu yönlü amacının gerçekleştirilmesi için inceleme elemanlarının mükelleflerle olan iletişimlerinin doğru yönde kurulması, onları eğitmeye ve bilgilendirmeye yönelik olması oldukça önemlidir.

2.2 VERGİ İNCELEME İHTİYACININ NEDENLERİ

Vergilemede iki önemli unsur bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; tahsil edilen vergiler kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayacak düzeyde olmalıdır. İkinci unsur ise vergi yükünü bireylere adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmalıdır. Bu iki önemli unsurun gerçekleştirilme başarısı yükseldiğinde vergi inceleme amacı da o ölçüde gerçekleşmiş olacaktır.

Vergi incelemesine gereksinim duyulmasında etkili olan sebepleri aşağıda sıralanmış olan başlıklar altında açıklamak mümkündür:

- Vergi kaçırılmasının önlenmesi
- Mali nedenler (Bütçeye kaynak)
- Sosyal nedenler (Gelir dağılımında adaletin sağlanması)
- Hukuki nedenler

2.2.1 Vergi Kaçırılmasının Önlenmesi

Vergi kaçakçılığını geniş ve dar anlamda olarak ayrı ayrı ele almak gerekmektedir. Geniş anlamda vergi kaçakçılığı, vergiye karşı koyma olarak nitelendirilmektedir. Dar anlamda vergi kaçakçılığı ise; vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı

gelmek suretiyle, hiç vergi ödememek ya da az vergi ödemek şeklinde olabilmektedir⁵⁵.

Vergi politikaları belirlenirken, milli gelir düzeyine göre belirlenmesi gereken optimal vergi yükünün göz önünde tutulamaması Türkiye de vergi kayıp ve kaçaklarını arttıran bir unsur olmuştur⁵⁶. Genel bir eğilim olarak mükellefler ödemekle yükümlü oldukları vergiyi gelirlerinde azalmaya neden olan bir unsur gibi algılamaktadırlar. Mükellefin ödeme gücündeki azalmayı ifade eden vergi yükü kavramı ödenen vergi ile gelir arasındaki ilişkiyi gösterir. Sözü edilen bu ilişkinin bozulmasıyla ve uyumsuz hale gelmesiyle birlikte kişilerin hissettiği vergi yükü artacak ve vergi ödemeye karşı toplumda bir psikolojik tepki oluşacaktır. Nitekim az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde bu sorun sıklıkla yaşanmaktadır. Vergi kaçırma eğiliminin artması vergi gelirlerinden elde edilen faydanın azalmasına neden olmakta ve toplumda ki vergi bilincinin giderek yok olmasına neden olmaktadır. Ve zaman içerisinde devletin vergi incelemelerinin de yeteri düzeyde gerçekleştirilememesi sonucunda suç olan vergi kaçakçılığı toplum tarafından normal bir olgu gibi algılanmaya başlamaktadır. Kısa dönemde vergi kaçırmanın menfaatine olan bu durum uzun vadede toplumun ekonomik ve sosyal düzenine ciddi zararlar vermektedir. Bu nedenle vergi politikalarını belirleyen hükümetler; vergi düzenlemelerini gerçekleştirirken hem toplumun genel ekonomik düzeyiyle uyumlu olacak düzenlemeler ortaya koymalı ; hem de toplumdaki vergi bilincinin yitirilmemesi ve aksine kuvvetlendirilmesi için sıkı ve yoğun vergi incelemelerine başvurmalıdır.

2.2.2 Mali Nedenler

Mali nedenler genel olarak var olan vergi potansiyelinin değerlendirilmesi ve kanunsuz şekilde vergi dışı tutulmuş kaynakların ortaya çıkarılması şeklinde tanımlanabilmektedir.

Günümüz devletleri, geleneksel devlet anlayışının dışına çıkarak hem ekonomik hayatta hem de sosyal hayatta önemli görevler üstlenmiştir. Hükümetler ekonomik ve sosyal düzeni koruma görevini üstlendiği gibi geliştirerek toplumu daha refah bir düzeye taşıma rolünü de üstlenmiştir.

⁵⁵ Kemal Kabataş ; **Vergi Kaçakçılığı ve Denetimi** , Yaklaşım Dergisi , S.22 , Ekim 1994 , s.10.

⁵⁶ Esra Siverekli Demircan ; **Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi : Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme**, <http://www.uludag.edu.tr/maliyesempozyumu> , (erişim 08/06/2006).

Devletin yerine getirmesi gereken her görevde kamu yararını gözetmek durumundadır. Nitekim izlediği vergi politikalarını da mümkün olduğunca sonuçları kamu yararına dönüşecek şekilde yönlendirmeye çalışır. Devlet bu doğrultuda kamu ihtiyaçlarını karşılamak üzere kamu harcamaları gerçekleştirmek durumundadır. Sözü edilen bu harcamalar için ise devletin bir finansman kaynağına ihtiyacı vardır. Devlet üstüne düşen görevleri gerçekleştirirken devlet bütçesine kaynak bulmak durumundadır. Bu noktada ise tüm dünya ülkelerinde vergiler bugüne dek devlet bütçelerinde önemli gelir kaynakları olarak yerini almıştır. Dolayısıyla artan vergi gelirleri devlet bütçesini zenginleştirecek ve devletin üstlendiği görevleri yerine getirmesinde daha etkin olmasına yol açacaktır. Bir başka ifadeyle, verginin sağlıklı toplanabilmesi devletin olanakları etkin bir şekilde kullanabileceği anlamına gelmektedir.

Mali nedenlerin bir başka yönü de ekonomik nedenlerdir. Devletin ekonomik dengeyi bozucu eğilimlerle mücadele edebilmesi için, vergilerin amaca uygun toplanabilmesine gereksinim vardır. Bu da ancak vergi denetimi ile sağlanabilmektedir. Devletin vergi kaybının artması, devleti kamu harcamalarını karşılamak için başka çözümler üretmeye zorlamaktadır. Bunun en çok rastlanan örnekleri ise devletin borçlanması, vergi oranlarının arttırılması veya ek vergilerin getirilmesidir. Bu geçici çözümler ise ekonominin dengesinin bozulmasına yol açarak özellikle sabit gelirlileri ve zaten vergi ödevini yerine getiren mükellefleri olumsuz etkilemektedir. Bir tarafın vergi ödememesi vergi yükünün diğer gruplar üzerinde ağırlaşarak ekonomik hayattaki serbest rekabet ortamının da bozulmasına neden olmaktadır.

2.2.3 Sosyal Nedenler

Toplumun sosyal refah düzeyinin yükselmesi toplumun gelir düzeyiyle doğru orantılıdır. Sosyal devlet anlayışını benimsemiş olan bir devlet toplumun bireyleri arasındaki gelir dağılımını düzenlemekle yükümlüdür. Vergi düzenlemeleri gerçekleştirilirken mümkün olduğunca yüksek gelir elde edenlerden yüksek oranlarda vergi tahsil edilerek gelir düzeyi düşük olan gruplara bu yolla gelir aktarılması sağlanmaya çalışır. Bir toplumda yaşayan bireylerin gelir düzeyleri arasındaki farklılık ne kadar artarsa o toplumdaki; toplumsal yaşam huzuru da bir o kadar azalacaktır. Dolayısıyla yüksek gelir gruplarıyla düşük gelir grupları arasında bir denge sağlanmalıdır. Bu dengeyi sağlama görevini öncelikli olarak üstlenen

devletin de kullandığı birincil araç vergilerdir. Dolayısıyla tahsil edilmesi gereken vergiler tahsil edilemediğinde bu durum devletin adaletli gelir dağılımını sağlama görevini yerine getirememesine neden olacaktır. Bu nedenle devlet vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilebilmesi için vergi incelemelerine ihtiyaç duymaktadır.

2.2.4 Hukuki Nedenler

Vergi adaletinin sağlanması açısından en önemli unsurlardan biri vergi incelemesidir. Vergi kaçırarak haksız uygulamalara yol açan mükellefler ancak vergi incelemeleriyle tespit edilebilmektedir. Vergi kaçakçılığı yaparak yasalara aykırı olarak gelirini vergi dışı bırakan mükellef vergi adaletinin bozulmasına neden olmaktadır. Vergi adaletine olan güvenini yitiren toplumlarda ise vergi kaçakçılığına olan eğilim artacaktır. Bu nedenle vergi kaçakçılığına zamanında müdahale ederek sorumlular cezalandırılmalıdır.

Bir başka yönüyle; yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması devletin gücünü saygınlığını temsil eder. Başka bir neden olmasa dahi vergi kanununun hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak şekilde uygulanması için denetim gereklidir⁵⁷. Başka bir ifadeyle mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarını önlemek suretiyle, kanunlara daha saygılı olmalarına olanak vermekte ve kamu kuvvetini hafife almalarını önleyici olmaktadır. Bu etkinin yaratılması, vergi kanunlarının geçerliliği ve dolayısıyla, herkesin kendine düşen sorumlulukları yerine getirilmesi bakımından son derece önemlidir. Ayrıca yapılan vergi incelemesi sonucu , konunun hukuki kurallara göre çözümlenmesi sağlanmış olmaktadır⁵⁸. Sonuç olarak da toplumda hukuka olan güven artacak ve mükellefler vergi kanunlarına uygun davranma eğilimi içerisine gireceklerdir.

2.3 VERGİ İNCELEMESİNDE YETKİLİ KURUM VE KİŞİLER

Vergi inceleme süreci titizlikle uygulanması gereken bir süreçtir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin öncelikli sorumlulukları, ödenmesi gereken vergi tutarını saptamaktır. Bu bağlamda, inceleme sonucu mükellefe ilave bir vergi

⁵⁷ Atlar Ömer Arpacı ; **Vergi Denetimi Üzerine** , www.alomaliye.com/atlar-omer-vergi-denetimi-uzerine.htm. (erişim 02/02/2007)

⁵⁸ Abdurrahman Akdoğan ; **Vergi İncelemesi** , Ankara İ.T.B.A. Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, Ankara 1979,s.10.

tarhiyatı yapılabileceği gibi , tersine mükellefe iadesi gereken vergi de saptanabilir⁵⁹. Dolayısıyla vergi inceleme sürecini gerçekleştirmede görevli olan kurum ve kuruluşlar önemli bir sorumluluk üstlenmektedir. Vergi inceleme elemanlarının hem inceleme yetkisini aldıkları devlete hem de incelemekle yükümlü oldukları mükelleflere karşı sorumlulukları vardır. Üstlendikleri görevi titizlikle yerine getirmekle yükümlü olan vergi inceleme elemanları olacak kişilerin bu göreve getirilirken özenle seçilmeleri gerekmektedir. Çünkü vergi inceleme elemanları aynı zamanda mükellefler ve devlet arasında bir köprü görevini görmektedir. Şöyle ki inceleme elemanları, devletin vergilendirme yetkisine dayanarak hukuki dayanakları olan vergi inceleme sürecini gerçekleştirirken bu süreçte aynı zamanda mükelleflerle sürekli iletişim halinde oldukları için mükelleflerin doğru bilinçlendirilmesinde ve gerektiğinde bilgilendirilmelerinde önemli bir görev alırlar.

Maliye Bakanlığı vergi yönetimi merkez örgütünde; Gelirler Genel Müdürlüğü ile Danışma ve Denetim Birimleri arasında yer alan Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı ve Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı bulunmaktadır. Böylelikle gerek Maliye Bakanlığı'nın merkez örgütünde ve gerekse Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez örgütünde yer alan merkezi denetim elemanı olarak adlandırılan vergi incelemesine yetkili elemanlar yer almaktadır.

Maliye Bakanlığında denetim organları 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur.

Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi denetimi yapmakla görevli olanlar ;

- Hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları,
- Maliye müfettişleri ve yardımcıları,
- Gelirler kontrolörleri ile stajyer Gelirler kontrolörleri,
- İlin en büyük mal memuru,
- Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları,
- Vergi dairesi müdürleridir⁶⁰.

⁵⁹ Arpacı ; a.g.e, s.2.

⁶⁰ Veysi Seviğ ; **Ülkemizde Vergi Denetimine Önem Verilmiyor** ,[http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/07-12\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/07-12(2).htm). (erişim 03/01/2007).

2.4 VERGİ İNCELEME SÜRECİ

Vergi inceleme süreci çeşitli aşama ve işlemlerden oluşmaktadır. Vergi inceleme süreci planlama aşamasıyla başlamaktadır. İncelemeye başlamadan önce yapılacak olan işlemlerle ilgili bir plan yapılması çok önemlidir. Planlama yapıldıktan sonra incelenecek bildirimlerin seçilmesi ve inceleme hazırlığından sonra uygun görülen inceleme yönteminin belirlenmesiyle inceleme başlamaktadır. İnceleme işlemlerinin tamamlanmasıyla birlikte rapor ve tutanak düzenlenir, eğer gerekiyorsa ilgili kuruluşa bilgi vermek suretiyle inceleme işlemleri sonuçlandırılır.

2.4.1 İncelemenin Planlanması

Vergi incelemelerinin etkin ve amaca uygun bir şekilde yapılabilmesi için çalışmalar bir plan doğrultusunda yürütülmektedir. Vergi inceleme planı hazırlanırken göz önünde bulundurulması gereken bazı faktörler mevcuttur. Örneklendirmek gerekirse ; mevcut denetim elemanı sayısı , bu denetim elemanlarının planlanan dönemde çalışabilecekleri ortalama iş günü sayısı ,inceleme türlerine göre öngörülen ortalama çalışma süresi , vergi mükelleflerinin sayısı , inceleme oranı ve incelemenin dağılımı gibi faktörler göz önünde bulundurulur.

Vergi incelemesinin planlanmasında öncelikli olarak vergi inceleme elemanlarının sayısı belirlenir. Bu amaçla da reel sayının belirlenebilmesi için planın yapıldığı dönemde emekliye ayrılacaklar, eğitim süreleri tamamlanıp fiilen vergi incelemesine dahil olacaklar, geçici görev yada idari görevlere geçiş nedeniyle inceleme dışında kalacaklar, planın yapıldığı dönemdeki inceleme elemanı sayısı tespit edilirken dikkate alınır.

İkinci olarak inceleme gücü hesaplanmaktadır. Bir inceleme elemanının bir yıl içinde , vergi incelemesine ayırabileceği ortalama fiili işgücü sayısı inceleme gücü olarak tanımlanmaktadır. Bu hesaplama yapılırken vergi inceleme elemanlarının vergi incelemesi dışında görevleri olması halinde, bu görevlerde geçirebilecekleri süreler inceleme gücü hesabında dikkate alınan unsurlardır. Örneğin ülkemizde Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin teftiş ve soruşturma yetkileri dolayısıyla vergi inceleme güçlerinin önemli bir kısmı vergi

incelemeleri dışında değerlendirilmektedir. Diğer yandan eğitim, araştırma ve diğer görevler nedeniyle de işgücü kayıpları söz konusu olmaktadır⁶¹.

2.4.2 İncelenecek Bildirimlerin Seçimi

Vergi bildirimlerinin tamamının incelemeye tabi tutulması bildirimlerin sayılarının fazla olması ve inceleme olanaklarının da sınırlı olması nedeniyle mümkün olmamaktadır. Vergi incelemesinde amaç gerçeğe uygun olmayan bildirimlerin tespit edilerek düzeltilmesidir.

Bu nedenle incelemeye alınacak olan bildirimlerin seçimi oldukça önemlidir. Vergi incelemelerinin planlı bir şekilde yapılması zorunluluğu, incelenecek bildirimlerin seçiminin belli yöntem ve sistem dahilinde yapılması gereğini ortaya çıkartmıştır. İncelenecek bildirimlerin gelişigüzel seçilmesi halinde, başarı rastlantılara bırakılmış demektir. Bu durumda, bazı mükelleflerin defalarca incelenmesine karşılık, bazılarının beklide hiç incelemeye tabi tutulamaması gibi bir durumla karşılaşılacaktır⁶². Bu nedenle uygun bildirimlerin seçilebilmesi için bazı ilkeler doğrultusunda uygulanan yöntemler mevcuttur. Söz konusu ilke ve yöntemler aşağıda kısa açıklamalarla ifade edilmektedir.

Bildirim seçim ilkeleri şu şekilde sıralanabilir ;

- İncelenebilecek sayıda bildirim seçilmesi ilkesine göre; planlama aşamasında inceleme olanakları doğrultusunda inceleme kapasitesi iyi belirlenmeli ve incelenecek bildirim sayısı bu doğrultuda saptanmalıdır.

- Yüksek potansiyelli bildirimlerin seçilmesi ilkesine göre; incelemeye alınacak olan bildirimler seçilirken vergi kaybına yol açtığı tahmin edilen bildirimler arasında yüksek potansiyelli olan bildirimlerin seçilmesine ağırlık verilmelidir.

- İncelemenin bölgesel dağılımının sağlanması ilkesine göre; incelemeye alınmak için seçilen bildirimler belli bir bölgede toplanmamalıdır. Bölgesel yaygınlık üzerinde durulmalı ve oransal dağılımın eşit olması daha faydalı olacaktır. Aksi halde

⁶¹ Okan Akyol; **Türkiye’de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelemesinin Etkinliği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 1997,s.126.

⁶² Akdoğan; a.g.e , s.85.

incelemenin yalnızca bir bölgede yoğunlaşması o bölgedeki mükellefler üzerinde psikolojik baskı oluşturur.

- Seçim elemanlarının saptanması ilkesi de son derece önemlidir. Buna göre incelemenin hedeflenen amacına ulaşması için bildirimlerin bilgili, yetenekli ve ilgili iş kolunda uzmanlaşmış elemanlar tarafından incelenmesi önemlidir. Yetkin inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilen incelemeler amaca daha uygun olacaktır.

Bildirim seçim yöntemleri ise şunlardır;

- Matraha göre seçim yöntemi belli bir büyüklüğün üzerinde matrahı olan bildirimlerin öncelikli olarak seçilmesidir. Bu yöntemdeki temel maksat yüksek matrahlı bildirimlerde vergi kaçacağı olabilme ihtimali daha yüksek görüldüğü için bu durumu engellemektir. Şüphesiz matrahı yüksek bildirimlerdeki vergi kaçakçılığı; düşük matrahlı bildirimlerdeki vergi kaçakçılığına oranla daha yüksek oranda olacaktır. Dolayısıyla incelenecek beyannameler saptanırken bu husus göz önünde bulundurulmaktadır.

- Bölgelere, iş ve gelir gruplarına göre seçim yönteminde; incelemelerin bölgeler, iş ve gelir grupları arasında sahip olunan olanaklar çerçevesinde dağıtılması esas alınır. İncelemelerin belli bir grup üzerinde yoğunlaşması; diğer grupların daha keyfi davranmasına yol açmakla birlikte yoğun incelemelere maruz kalan grup üzerinde ise gereksiz bir psikolojik baskı oluşturacaktır. Dolayısıyla mükellefler üzerinde yayılan bir etki yaratmak maksadıyla bu yöntem kullanılmaya çalışılır.

- Bir diğer yöntemde; incelenmesinde öncelik gerektiren bildirimlerdir. Bazı özel durumların varlığı nedeniyle öncelikli olarak incelemeye alınması gereken beyannameler bulunabilir. Genellikle bu beyannamelerin incelemesinin geciktirilmesi sakıncalı durumlara sebep olacağı için incelemede öncelik verilmesinde fayda vardır. Örneğin; öncesinde kaçakçılık yaparken tespit edilen beyannameler; hakkında ihbar yapılmış olan beyannamelerin varlığı bu yöntemin uygulanmasına neden olan durumlardır.

- Örneklemeyle seçim yöntemi; incelenecek bildirimlerin örnekleme yaparak saptanmasıdır. Örneklemenin başarılı olabilmesi her şeyden önce yeterli istatistiksel

bilgiyi ve alınacak ölçülerin iyi seçilmesini gerektirmektedir. Ancak sayıları milyonları aşan beyannameler içerisinde örnekleme yapılması güçtür. Ayrıca fazla zamana ve harcamaya ihtiyaç duyulması da bu yöntemin olumsuz yanlarıdır. Ancak eğer yöntem uygulanmaya karar verilmiş ise ; örnekleme deki esas ; belirli bir matrah miktarının üzerindeki beyannameler , faaliyet sonuçları zarar içeren beyannameler , belirli meslek gruplarını içeren beyannameler , belli rakamın altında kar beyan edilmiş olan beyannameler vb. kriterler göz önüne alınarak saptanmasıdır.

- Bilgisayarla seçim yöntemi; günümüzde hızlı bir şekilde yaygınlaşan bilgisayar kullanımının bir sonucudur. Bilgisayarla seçim yöntemi inceleme elemanlarına kolaylık sağlayan ve zaman tasarrufu yapılmasına olanak tanıyan bir yöntemdir. Bu yöntemde seçiminde saptanan bazı ölçülere göre programlanan bilgisayarlar, verilen ölçüler doğrultusunda incelenmesi gereken beyannameleri belirlemektedir.

- İstihbarata göre seçim yöntemi, mükelleflerle ilgili olarak yapılan araştırmalardan, istihbarat arşivlerinden ve ihbarlardan sağlanacak bilgilere göre incelenecek bildirimlerin seçilmesidir. Sistemli ve geçmişe dayanan bir çalışmayı gerektiren bu yöntem, istihbaratın sağlamlığı ölçüsünde başarılı olmaktadır. Bulgulara göre vergi kaçırıcı veya kaçırma olasılıkları kuvvetli olan mükelleflerin bildirimleri, inceleme için ayrılmaktadır. Daha sonra , önem derecelerine göre bu mükelleflerin defter , kayıt ve belgeleri , olanakların elverdiği ölçüde incelemeye tabi tutulmaktadır.

- Uygulanan bir başka yöntemde; bildirimlerin gözden geçirilmesi ve mali analiz tekniğidir. Hemen hemen tüm yabancı ülkelerde de uygulanan bu yöntemin rasyonel bir seçme yöntemi olabilmesi için gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bu beyannamelere ekli bilanço, gelir tablosu ve diğer tablo ve föylerin , seçimi yapacak tarafından değerlendirilmesi gerekir. Söz konusu belgeler üzerinde ki seçme ile ilgili çalışmalar, yapacak seçiciler gerektirir. Bu seçme aşamasında beyannameler ve ekleri üzerinde rastlanan bir çok hatanın düzeltilmesi de sağlanmış olur

Beyanname ekleri olan bilanço, gelir tablosu ve diğer mali tabloların mali analize tabi tutulması suretiyle, incelenecek beyanlar tespit edilebilmektedir. Beyannamesi incelemeye alınacak mükelleflerin seçiminde mali analizden yararlanabilmek için , ekonomik faaliyet alanına ilişkin tipik oranların veya göstergelerin belirlenmesi

gerekir. Bu oranların belirlenmesinde ilgili sektörü temsil eden odaların verilerinde yararlanılabilir⁶³.

- Ve son yöntem de bildirimlerin tamamının incelenmesidir . Bu yönetime göre vergi beyannamelerinin tamamı eşit ölçüler içerisinde incelenmelidir. Ancak bu yöntemde çok sayıda inceleme elemanına ve fazla zamana ihtiyaç vardır. Bu nedenle oldukça masraflı bir yöntemdir . Bu olumsuz yanları kapsamı nedeniyle uygulama imkanı oldukça düşük olan bir yöntemdir.

2.4.3 İnceleme Hazırlığı

İnceleme elemanları, seçilen mükelleflerin kendilerine bildirilmesinden sonra ; mükellef, mükellefin yer aldığı iş kolu, çalışma koşulları ve inceleme sırasında yararlı olabilecek konularda bilgi toplarlar. Bu hazırlığın yapılması inceleme elemanlarına zaman kazandırır ve incelemenin başarılı tamamlanma oranını yükseltir.

İnceleme hazırlığının gerçekleşmesinde 3 aşama söz konusudur. Bu aşamalar özetle aşağıda açıklanmaktadır:

- İlk aşama genel inceleme hazırlığının yapılmasıdır. Genel inceleme hazırlığı aynı zamanda branş hazırlığı veya ön inceleme hazırlığı olarak da adlandırılmaktadır. Bu hazırlık faaliyetin şekli hakkında bilgi edinmeyi, ticareti yapılan emtiayı tanımayı ve vergi hukuku alanındaki gelişmeleri izlemeyi; incelenen konudaki vergi idaresinin görüşü ile yargısal içtihatları araştırmayı ve mevzuatı gözden geçirmeyi kapsamaktadır.
- İkinci aşama özel inceleme hazırlığının yapılmasıdır. Özel inceleme hazırlığının amacı incelenecek mükellefin vergi dairesinde yer alan dosya ve kayıtlarından yararlanmak suretiyle vergi karşısındaki durumunu gözden geçirmek ve bu konuda gerekli olan tüm notları tutmaktır. Bu hazırlık çalışmasının ilgili bulunduğu temel konuları şu şekilde sıralayabiliriz ⁶⁴ ;
- Vergi beyannamesi ve eklerini, şekil ve maddi hatalar yönünden incelenmesi,

⁶³ Akyol ; a.g.t. ,s.135.

⁶⁴ Akdoğan; a.g.e., s.25.

- Bilanço ve gelir tablosunu inceleyerek bu tablolardan inceleme ipuçlarını bulmak ve böylece işletmelerin servet ve sermaye yapısı ve faaliyet sonuçları hakkında edinilen bilgilerle incelemeye yön verebilmek,
- İşletme hakkında daha önce vergi incelemesi yapıp yapılmadığını saptamak, inceleme görmüş ise buna ait raporları okumak ve raporlarda gösterilen tipik hata ve hile kaynakları ile eleştirilen diğer hususlar hakkında not almak,
- Önceki inceleme raporları ihtilafli hale gelmiş ise, buldukları aşamayı saptayarak , yargı yerlerinin konu ile ilgili kararlarını özet halinde not almak,
- Yükümlü dosyasında bulunan özel yazışmaları ve özel notları saptamak, istihbarat arşivinden yararlanmak,
- Yükümlünün işe başlama ve işe son verme bildirimleri ile belge basımı ve defter tasdiki ile ilgili hakkında not almak.
- İnceleme sürecinin son aşaması da mükellefle temas sürecidir. Mükellefle temas süreci; haber verme, ilk konuşma, işe başlama tutanağının düzenlenmesi ve işyerini gezme aşamalarından oluşur. Özellikle batı devletlerinde prensip olarak haber verme esası uygulanır. Böylelikle yükümlüye inceleme ile ilgili hazırlıkları yapabilmesi için zaman verilmiş olmaktadır. Ancak bu prensip şüpheli mükellefler ve küçük işletmeler için geçerli değildir.

İncelemeye başlanmadan önce inceleme elemanın mükellefle konuşarak kendisini tanıtmayı, inceleme konusu hakkında bilgi vermesi gerekmektedir. Aynı zamanda, bu sırada mükelleften gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili bilgi alınır ve çalışma esasları bu doğrultuda saptanır. Daha sonra vergi incelemesine başlama zamanının belirlenmesi için işe başlama tutanağı düzenlenir. Bu düzenleme mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilme olanağının elde edilmesi bakımından oldukça önem taşımaktadır.

Mükellefle temas aşamasının gerçekleştirilip sonlandırılmasının ardından; vergi inceleme elemanları inceleyecekleri işletmeyi gezerler ve işletmeyle ilgili olarak bir genel fikir elde etmeye çalışırlar.

2.4.4 İncelemenin Yapılması

Bu aşama vergi kaybına yol açan işlemlerin saptanmasını içermektedir. Bu aşamaya gelindiğinde artık inceleme için planlanan tüm ön hazırlıklar tamamlanmıştır. Edinilen ön bilgiler doğrultusunda artık detaylı bir incelemeye başlanır. İnceleme sırasında üzerinde durulan ve sorgulanan temel konular şunlardır;

- Satışların incelenmesi; atlanılmaması gereken bir husustur. Satılan mal veya hizmet tutarlarının tamamen yada kısmen ilgili hesaplara alınmamasıyla vergi kaçırılabilir. Bunun için mükelleflerin en sık başvurduğu yollar; satışları gizli yapmak, satılan miktarı kayıtlarda daha az göstermek, çift faturanın kullanılması yada paravan şirketlere satış yapılması şeklindedir. Özellikle ülkemizde paravan şirketler aracılığıyla vergi kaçırmaya sıklıkla teşebbüs edilmektedir. Söz konusu paravan şirketler, iş yerleri bulunmayan, kayıtlarında gerçekle ilgisi olmayan mal ve hizmetleri almış yada satmış gibi gösteren kuruluşlardır. Yapılan anlaşmayla göstermelik firmalara olduğunda daha düşük bedelle mal satılmış gibi gösterilmekte ve sonrasında el altından yüksek fiyatla satılmaktadır. Bu durumda da 2 fiyat arasındaki fark kadarlık kısım vergiden kaçırılmış olmaktadır.

- Satışların incelenmesi kadar önemli olan bir diğer husus da alışların incelenmesidir. Alışların kayıt dışı tutularak yapılan vergi kaçakçılığı ile satışlar da gizlenmektedir. Defter ve kayıtlardan yapılan bu yolsuzluğun saptanması da oldukça güçtür.

Alış işlemlerinden yararlanmak suretiyle yapılacak vergi kaçakçılığında; eğer alışlar vergiye tabi olmayan , defter tutmayan ya da götürü usulde vergiye tabi kişilerden yapılamamış ise , karşıt inceleme yolu ile durum saptanabilir. Maliye Bakanlığının bu konuyla ilgili olarak düzenlemiş olduğu bir uygulama da Ba ve Bs formları olarak adlandırılan uygulamadır.

362 sıra nolu tebliğe göre şirketlere ait olan Ba ve Bs formları 2006 ve takip eden yıllara ilişkin olarak her yıl şubat ayının sonuna kadar teslim edilmelidir. Bu

tebliğ 2006 yılında yayımlanmıştır; bu tebliğden önce ise ilgili formların teslimi temmuz ayı sonuna kadar idi.

Ba ve Bs formlarının internet üzerinden verilmesi zorunludur. Bu formların önemli olma nedeni ise ; Gelir İdaresi Başkanlığının bilgisayar üzerindeki bu bilgileri kısa zamanda çapraz karşılaştırmalarla uyumsuzlukları ve verilmeyen bilgileri yakalaması mümkün olmaktadır. Sözü edilen çapraz karşılaştırmalar vergi kontrolü bakımından önem taşımaktadır. Ba formunda satıcılar yer alırken; Bs formunda alıcılar ile ilgili bilgiler bulunmaktadır. Örneklendirmek gerekirse; A firmasının yıl içerisinde C firmasına 56 adet fatura kestiğini ve toplamda kdv hariç olmak üzere 612000 ytl tahsil edildiği Bs formunda bildiriliyor. Bu durumda C firmasının hazırlamış olduğu Ba formunda A firmasını satıcı olarak beyan ederek yine 56 adet faturayı ve 612000 ytl yi göstermesi gerekmektedir. Bunlar neticesinde vergi daha kontrolünün çapraz olarak yapılması sonucu beyan edilen tutarlar birbirini doğrulayacaktır .

- Bir diğer inceleme konusu da giderlerin incelenmesidir. İşletme giderlerinin olduğundan daha fazla gösterilerek; karın azaltılması ve dolayısıyla vergi kaçırılması, kullanılan bir başka yöntemdir. Anca bu inceleme sırasında gider artırımlarının saptanması ve ortaya çıkarılması oldukça güçtür. Bu güçlüğüün nedeni ise gider hesaplarının karmaşık bir yapıya sahip olması ve dönem sonunda kapatılarak ilgili düzensizliklerin gizlenebilmesidir.

- Son olarak da incelenen husus gelirlerdir. Gelirlerin gizlenmesi genellikle karını gizlemeye çalışan işletmelerin kullanmaya çalıştığı bir yöntemdir. Her işletmenin çalışma alanına göre saklayabileceği gelir konusu da değişebilmektedir. Ancak genel olarak gizlenen gelirler arasında; satış hasılatı ile olağandışı ve geçici gelirler önemli bir yer tutmaktadır.

2.4.5 İncelemenin Tamamlanması

Kanıtlayıcı belgeler, kayıt ve defterler üzerinde yapılan inceleme çalışmaları; mükellefle son konuşma, tutanak ve inceleme raporunun düzenlenmesi ile tamamlanmaktadır. Bu aşama incelemenin başarıllığı açısından oldukça önemlidir.

- İncelemenin sonunda inceleme elemanının mükellef ile son bir konuşma yaparak, işletmenin kayıt, belge, defter tutma durumları ile vergi ilişkileri bakımından düzenli bulunup bulunmadığını mükellefe açıklamalıdır. Bu mükellef ve inceleme elemanları arasındaki iletişimin doğru kurulması ve yönlendirilmesi açısından son derece önemlidir. Ayrıca inceleme elemanları bu aşamada mükellefe şayet incelemeye konu teşkil eden işlemlerle ilgili eleştirileri varsa bunları da sunarlar. Bu sunum mükelleflerin bilgilendirilmesi ve eğitilmesi açısından önem taşımaktadır ve dolayısıyla atlanmaması gereken bir unsurdur.

- İncelemenin tamamlanması sürecinde gerçekleştirilmesi gereken bir diğer unsur da inceleme tutanağının düzenlenmesidir. Vergi inceleme elemanı, ispat ve delillendirmeye yarayacak çeşitli hususları yazılı duruma getirmek ve mükellefin açıklaması gereken konular mevcut olması durumunda mükellefe başvurarak yapılan açıklamalara yine yazılı bir şekilde cevap vermek durumundadır.

Vergi inceleme elemanları yaptıkları vergi incelemelerinde incelemenin araştırma işlevini yerine getirirken elde ettikleri bulguları iyi bir şekilde delillendirmek durumundadırlar. Çünkü vergi inceleme elemanları bu bulgularını ayrıca, vergi idaresi lehine işleyen maddi ve şekli vergi hukuku normlarına dayandırarak matrah farkı hesaplayabileceklerdir. Vergiyi doğuran olaya ilişkin normlardan yararlanan taraf, vergi yönetimi olduğundan, bu husustaki ispat yükü vergi idaresi (inceleme elemanı) üzerindedir⁶⁵. Bu nedenle işlemlerin ve sonuçları değerlendirilmesi amacıyla, vergi inceleme elemanı ile mükellef arasında imza ile tasdiklenmiş yazılı bir metin olan inceleme tutanağı düzenlenmesi gerekmektedir. Şayet mükellefin tutanakla ilgili çekinceleri mevcut ise bu çekincelerin tutanağa geçirilmesini talep edebilir. Tutanağı düzenleyen inceleme elemanı da genel kural olarak bu talebi yerine getirmelidir.

- Ve incelemenin tamamlanması sürecinde son olarak vergi inceleme raporu düzenlenir. Vergi inceleme raporu; vergi incelemesinde tutanak ve diğer delillerle tespit edilen hususların, vergi hukuku ve muhasebe denetimi açısından değerlendirilerek, bu verilerle ne gibi sonuçlara varıldığını ve bu sonuçlara göre incelemenin muhatabı hakkında vergi hukukunda hangi hükümlere göre ne

⁶⁵ Şeker ; a.g.e. , s.404.

yolda işlem yapılması gerektiğini belirten, vergi yönetimi adına düzenlenmiş idari bir ön işlem belgesidir⁶⁶.

Raporda ayrıca karşıt inceleme tutanakları, tanık ifade tutanakları, bilgi toplama işlemi sonucunda gelen yazılı bilgiler, yükümlü nezdinde vergiyi doğuran olay ile ilgili olarak yapılan diğer tespitler, delil serbestisi kapsamında vergiyi doğuran olayın tespitine yönelik gerekli görülen her türlü delil, vergi inceleme raporuna dayanak olarak eklenir. Vergi inceleme raporunda mükellefin defter hesap ve işlemlerinin vergi hukukuna uygunluğu ortaya konulmaya çalışılır.

Yukarıda sayılı nedenlerden dolayı vergi inceleme raporlarında, mükellefin defter hesap ve işlemleri usul ve şekil hükümleri bakımından değerlendirildikten sonra, matrah takdirini gerektiren durumların varlığı halinde bu unsurlar geniş kapsamlı olarak açıklanır. Mükellefin vergi hukuku hükümlerine aykırı işlemleri de daha önce sayılan delillerin yardımıyla ortaya konur. Bunun yanısıra aykırılıkların nedeni yasal dayanaklarıyla açıklanarak incelemeler sonucunda beyan olunan matrah ve tahakkuk eden verginin gerçeği yansıtmadığı ortaya konulursa vergi incelemesinin düzeltme işlevi gereği; beyan olunması gereken matrah veya tarhi gereken vergi tutarı belirtilir. Yapılacak tarhiyat nedeniyle kesilmesi gereken vergi cezası da yasal dayanaklarıyla birlikte ortaya konulur.

Vergi inceleme raporları, inceleme sonuçlarının bir taraftan mükellefe, diğer taraftan da tarhiyatı yapacak idareye bildirilmesinde kullanılır.

2.5 VERGİ İNCELEME YÖNTEMLERİ

Vergi incelemesi, sadece vergi kayıp ve kaçacağını tespit etmeye yönelik değildir. İncelemede ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılır ve vergi mükellef ve sorumlularının doğru vergi ödemeleri sağlanmaya çalışılır.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanlar inceleme konusu vergiyle ilgili gerçek matrahı; defter, belge kayıt hesapların incelenmesinin yanı sıra, fiili durumları araştırıp incelemek suretiyle de yapabilirler. Öte yandan, vergi inceleme elemanları,

⁶⁶ Akyol ; a.g.t , s.142.

incelemeye tabi tuttukları mükellef veya sorumlunun, vergiyi doğuran olay veya hukuki durum bakımından ilişkisi bulunduğu kişi ve kuruluşların da işlemlerini inceleyebilir ve beyan dışı bırakılmış bir tutarın bulunup bulunmadığını araştırabilirler⁶⁷. Söz konusu araştırmalar çeşitli yöntemler kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Bu yöntemler yedi ana başlıkta olmak üzere özetle aşağıda açıklanmaktadır.

2.5.1 İncelemenin Kapsamı Açısından

Vergi inceleme yöntemleri kapsam açısından ele alındığında; tam inceleme , kısa inceleme ve sınırlı inceleme olmak üzere üç şekilde gerçekleştirilebilmektedir.

2.5.1.1 Tam İnceleme

Tam inceleme, vergi inceleme tekniğine göre yapılan ve bütün inceleme safhalarını kapsayan esas inceleme şeklidir. Vergi revizyonunun en rasyonel ve gelişmiş şekli tam incelemedir. Tam inceleme de inceleme konusu olan işletmenin geçmiş hesap dönemine ait kayıt ve hesapları ile bunlarla ilgili her türlü vergisel işlemin incelenmesi söz konusudur.

Tam inceleme; ideal olan bir inceleme yöntemi olmakla birlikte, günümüzde ki mükellef sayısının fazla olması sebebiyle bu inceleme yöntemi sıklıkla kullanılmayan bir yöntemdir.

2.5.1.2 Kısa İnceleme

Kısa inceleme yönteminde; tek bir verginin belli bir matrah bölümü veya bir vergisel işlemin sadece bir bölümü incelemeye konu olur. Başka bir ifadeyle; birden fazla gelir unsuruna sahip olan bir gelir vergisi mükellefinin sadece bir gelir unsurunun incelenmesidir.

Örneğin A mükellefi hem ticari hem de zirai faaliyette bulunuyor olabilir. Dolayısıyla mükellefin her iki faaliyeti de vergi konusudur. Bu yöntemde bu durumda

⁶⁷ Azmi Demirci , Zihni Kartal ; **Vergi İncelemesi ve Kapsamı** , Vergi Dünyası , S.211, Mart 1999 ,s.42.

A mükellefinin sadece ticari kazancının incelemeye alınması kısa inceleme yöntemine bir örnek teşkil eder.

2.5.1.3 Sınırlı İnceleme

Bu inceleme yönteminde ise bir vergilendirme döneminde, bir vergi türüne ilişkin olarak matrah unsurlarından sadece bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı olarak yapılan inceleme söz konusudur.

Örneğin A mükellefinin birkaç matrah unsuru olduğunu varsayalım. Bu durumda bu yönteme göre mükellefin sadece amortisman uygulamaları ya da satışlarının incelemeye alınması bu yönteme örnek teşkil eder.

2.5.2 İncelemenin Kaynağı Açısından

İnceleme yöntemleri; incelemenin kaynağı açısından ele alındığında normal inceleme, olağanüstü inceleme ve karşıt inceleme olarak ayrılarak açıklanabilmektedir.

2.5.2.1 Normal İnceleme

Normal inceleme olağan vergi incelemesi olarak da adlandırılabilir. Normal incelenmede mükellefle ilgili herhangi bir ihbar yada vergi kaçırdığına yönelik bir şüphe yahut delil yoktur. Denetim elemanları olağan bir inceleme sürecinde; inceleme planları doğrultusunda incelemelerini gerçekleştirirler.

2.5.2.2 Olağandışı İnceleme

Olağandışı incelemeler belli bir nedenle yapılan incelemelerdir. Olağandışı incelemelerde mükellefle ilgili olarak vergi dairesine yapılan bir vergi kaçakçılığı ihbarı olmuş yada söz konusu mükellefle ilgili olarak mükellefin aleyhinde çeşitli bilgi ve delillere ulaşılmış olabilir. İşte bu gibi özel sebeplerle başlatılan ve yürütülen incelemeler olağandışı incelemelerdir.

2.5.3 İncelemenin Akışı Bakımından

İncelemenin akışı bakımından inceleme yöntemleri ikiye ayrılır. Bunlar ileriye doğru inceleme ve geriye doğru incelemelerdir.

2.5.3.1 İleriye Doğru İnceleme

İleriye doğru inceleme yönteminde işlemler; belgeler, defter kayıtları ve bilanço doğrultusunda incelenmektedir. İncelemenin başlangıcı belgeler, bitimi ise bilanço ve kar zarar tabloları olmaktadır. Başka bir ifadeyle bu yöntemde incelemeler işletmenin muhasebe işlemlerinin akışına uyumlu olarak gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla bu yöntemde işlemlerin kayda alınışlarının incelenmesi önem arz etmektedir.

2.5.3.2 Geriye Doğru İnceleme

Geriye doğru inceleme yöntemi adından da anlaşıldığı üzere ileriye doğru inceleme yönteminin tam aksi süreciyle gerçekleştirilir. Bu incelemede işlemlerin incelenmesi bilanço ve kar zarar tablolarıyla başlar. Ve inceleme belgelere doğru inilerek derinleştirilir. Geriye doğru inceleme; ileriye doğru incelemeye oranla daha sık kullanılan bir yöntemdir.

2.5.4 İncelemenin Sürekliliği Bakımından

İnceleme yöntemleri sürekliliği açısından incelendiğinde sürekli inceleme ve devresel inceleme olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilmektedir.

2.5.4.1 Sürekli İnceleme

Sürekli inceleme, incelemeye alınan kuruluşların defter, kayıt ve belgelerinin belirli bir dönem temel alınarak sürekli olarak incelenmesiyle gerçekleşir. Bu inceleme yönteminde kuruluşlar birkaç yıl arayla incelemeye tabi tutulurlar. Ancak her inceleme bir önceki incelemenin bitim tarihinden başlatılarak; önceki incelemenin devamı niteliğinde sürdürülmektedir. Böylece mükellef sürekli olarak gözetim altında tutulmaktadır.

Bu yöntem, verimli bir inceleme yöntemi olmakla birlikte; birçok güçlüğü de yanında taşımaktadır. Her şeyden önce , kuruluşların sürekli incelemeye tabi tutulması fazla zamana gereksinim duyulmasına yol açmaktadır. Ayrıca gerekli finansal olanaklarla yeterli sayıda inceleme elemanını bulabilmek son derece güçtür⁶⁸.

2.5.4.2 Devresel İnceleme

Sürekli incelemenin uygulamasındaki bazı imkansızlıklar nedeniyle vergi idareleri devresel incelemeye yönelmek durumunda kalmışlardır. Devresel incelemede mükelleflerin olağan zamanaşımı süresi içerisinde en az bir kere incelenmesi amaçlanır.

Devresel inceleme yöntemi daha az zaman kullanımını ve harcamayı gerektirdiğinden, sürekli incelemeye oranla daha az inceleme elemanınca yürütülebileceğinden yararlıdır. Ancak incelemeye alınan işlemler dışında yapılan hatalı ve hileli işlemlerin saptanması (eğer inceleme derinleştirilmemiş) olanaksızdır.

2.5.5 İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından

İncelemelerin işyerinde gerçekleştirilmesi her ne kadar inceleme açısından daha sağlıklı olsa da; inceleme her zaman işyerinde yapılmayabilir. İncelemeler çoğunlukla işyerinde yapılmasıyla birlikte bazı özel koşulların varlığı nedeniyle inceleme işyeri dışında da gerçekleştirilebilir. İncelemenin işyeri dışında gerçekleşmesi durumunda; incelemeye tabi olanlardan gerekli defter ve vesikalarını daireye getirmesi yazılı olarak istenir. Eğer mükellef istenilen defter veya vesikaları istenilen süre içerisinde herhangi bir sebep göstermeden vergi idaresine teslim etmez ise bunları ibraz etmemiş sayılmaktadır.

⁶⁸ Akdoğan ; a.g.e. , s.15.

2.5.5.1 İşyerinde İnceleme

Vergi incelemesinin, incelemeye tabi olan mükellef veya vergi sorumlusunun işyerinde yapılması genel bir kuraldır. Buradaki amaç inceleme elemanının işletmeyi gezip görmesi, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktır. İncelemenin işyerinde yapılmasının pratik yararları yanında, işletmenin işleriyle yakından ilgilenilmesi ve mükellefle idare arasındaki ilişkilerin karşılıklı işbirliği ve anlayış içerisinde geçmesini sağlamak açısından son derece önemlidir.

2.5.5.2 İşyeri Dışında İnceleme

İşyeri dışında yapılan vergi incelemesi, fazla zaman kullanımından kaçınma ve maliyeti azaltma düşüncelerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Ancak inceleme elemanlarının işyeri dışında inceleme yapması isteğe bırakılmayarak bazı koşullar olması durumunda incelemenin işyeri dışında yapılmasına izin verilmiştir.

İnceleme elemanlarının Yasa'nın emredici hükmüne uymadan, defter ve belgelerin daireye getirilmesini istemesi mümkün değildir. Bu duruma iki istisna getirilmiştir. Bunlardan birincisi işyerinin müsait olmaması, ölüm ve işin terk edilmesi gibi zorunlu durumlardır. Diğeri ise mükellef yada sorumluların, incelemenin dairede yapılmasını istemeleridir. Bunun tespiti mükellef yada sorumlunun inceleme elemanına yazacağı yazı ile veya inceleme elemanın düzenleyeceği bir tutanak ile mümkündür⁶⁹.

2.5.6 Yükümlü Açısından

İncelemeler yapılırken; bazen belli bir sektörün kapsadığı tüm mükellefler denetlenmeye çalışılır bazen ise farklı iş gruplarındaki mükellefler herhangi bir genellemeye tabi tutulmadan ayrı ayrı incelemeye alınırla

⁶⁹ Kurtuluş Akdeniz; **Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi**, Yaklaşım Dergisi, S.55. , Temmuz 1997, s.63.

2.5.6.1 Toplu İnceleme

Toplu inceleme; belli bir alandaki, sektördeki veya işkolundaki vergi mükelleflerinin bir bölümü yada tamamının incelenmesini ifade eder. Toplu incelemelerin mükelleflerin tepkisel hareketlerini azalttığını söylemek mümkündür. Zira bu şekilde, aynı sektörde veya işkolundaki mükelleflerin büyük bir bölümünde inceleme yapılmak suretiyle, kendi faaliyet alanlarındaki rakiplerinin de incelendiğini gören yükümlüler, incelemenin sadece kendilerine yöneldiğine ilişkin şikayetlerden vazgeçeceklerdir. Bunun yanı sıra belli bir sektörün incelemeye tabi tutulması, işletmeler arası kıyaslamaların yapılmasına imkan vereceğinden, sektörün genel özelliği hakkında sağlıklı bilgiler edinilebilecek ve incelemenin doğruluğunu olumlu yönde etkileyecektir⁷⁰.

2.5.6.2 Bireysel İnceleme

Bireysel inceleme de mükellefler; inceleme elemanlarınca önceden planladıkları ilke ve kriterler doğrultusunda incelenirler. Genel olarak bakıldığında bireysel incelemelerin mükellefler üzerinde yarattığı psikolojik baskı toplu incelemeye oranla daha fazladır. Bireysel incelemede vergi inceleme elemanlarının incelemeye konu olan mükellefin sektörüyle ilgili bilgi toplaması bireysel incelemenin de verimliliğini arttıracaktır.

2.5.7 Temel Hak ve Özgürlükler Açısından

Bireysel hakların korunması açısından yapılan denetim, olağan vergi inceleme yöntemleri çerçevesinde gerçekleştirilebildiği gibi, yükümlünün vergi kaçırdığı ihbar edildiği veya belirlendiği durumlarda aramalı vergi incelemesine de müracaat edilebilmektedir.

2.5.7.1 Olağan Yöntemlerle Yapılan Vergi İncelemesi

Aramalı inceleme dışında kalan diğer inceleme türlerinin hiçbiri kişinin Anayasa' da yeri bulunan temel hak ve özgürlükleri açısından herhangi bir sakınca doğurmamaktadır. Çünkü bu incelemelerde normal idari usuller işletilmektedir ve

⁷⁰ Metin Meriç; **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir 2002 , s.71.

kişilerle cebri yollarla herhangi bir şey yaptırılmamaktadır. Yükümlünün kendisinden beklenenleri yerine getirmemesi durumunda ise; bu durumun sonuçları vergi usul kanununda düzenlendiği için mükellef için yine olağanüstü bir durum gerçekleşmeyecektir.

2.5.7.2 Aramalı Vergi İncelemesi

Vergi incelemesinin kanunda öngörülen amacına ulaşmasının en önemli yolu, doğru ve hızlı bilgi ve belge temin edilebilmesidir. Bilgi ve belgeler, ilgili mükelleften yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Ancak bazı hallerde bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan ortadan kaldırılarak yok edilmesi tehlikesi bulunmaktadır. İşte bu noktada bir bilgi ve belge temin etme yolu olarak arama , vergi incelemesinin amacına ulaşmasında oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle aramalı vergi incelemesi, gerek aramanın mükellef veya diğer kişiler üzerinde yaratacağı etkiler, gerekse aramayı yapacak kişiler ve uyacakları usul şartları açısından özel önemi bulunan bir beyan kontrol aracı olduğundan , Vergi Usul Kanunu'nun 142-147 . maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunmaktadır⁷¹.

Vergi incelemesinde hangi yöntem seçilmiş olursa olsun; uygulanan her yöntemde mümkün olduğunca vergi inceleme elemanları ve vergi mükellefleri birbirlerine karşı olan yükümlülüklerini yerine getirmelilerdir. Çünkü aslında zaman içerisinde idarece vergi inceleme yöntemlerinin geliştirilerek çeşitlendirilmesinin tek amacı vergi incelemelerindeki verimliliğin artırılarak vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasıdır.

2.6. VERGİ İNCELEMESİNDE ETKİNLİK SORUNU

Alınan verginin gerçeğe uygun olması, mükellefin bildiriminin içtenliğine ve doğruluğuna bağlıdır. Devlet mükellefe göstermiş olduğu güvenin geçerliliğini saptamak amacıyla, mükellefin hesap ve işlemlerini inceleme yetkisini elinde tutmaktadır⁷².

⁷¹ Hakkı Koçak; **Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun** , Vergi Dünyası ,S.213 , Mayıs 1999 , s.61.

⁷² Şükrü Kızılot; **Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi** ,Yaklaşım Dergisi ,Temmuz 2000, S.91, s.53.

Beyana dayanan sistemlerde, beyanların doğruluğunun incelenmesi zorunludur. Vergi denetimi yoluyla bir yandan fiilen var olan ,diğer yandan da potansiyel olarak oluşabilecek vergi kayıp ve kaçığı önlenerek devlete ek gelir sağlanırken, diğer taraftan da kayıt dışı ekonomik faaliyetler engellenerek haksız rekabetin önüne geçilir; bütçe açıklarının ekonomide yapacağı enflasyonist etki ortadan kaldırılabilir; vergi ödeme gücüne göre alınabilir, gelir dağılımının düzenlenmesi mümkün hale gelebilir. Hepsinden önemlisi de vergi kanunlarının tam ve doğru olarak uygulanması devletin saygınlığını ve gücünü artırır⁷³ .

Vergi incelemelerindeki başarı örgütsel başarının sağlanmasıyla mümkündür. Örgütsel başarı ise genellikle etkinlik kavramı ile değerlendirilmektedir. Etkinlik, örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarıma derecesini belirtmektedir. Verimlilik ise az vergi masrafıyla en fazla vergi geliri elde etmeyi ifade etmektedir. Ülkemizde vergi etkinliğini azaltan temel faktörler şunlardır ⁷⁴:

- Vergi kanunlarının sayısının çokluğu ve çok sık değişiklik yapılması,
- Vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için hazırlık döneminin tanınmaması,
- Vergi cezalarının uygulanamaması ve sık sık vergi aflarının çıkarılması,
- Vergi mükelleflerinin vergi ödeme bilinci düşüklüğü.

Vergi incelemelerindeki etkinliği azaltan en önemli sebep vergi inceleme oranlarının çok düşük olmasıdır. Ülkemizde vergi inceleme oranı 2001 yılına kadar %1 iken 2001 yılı sonrasında %2 ye çıkmıştır. Ancak bu oran çok yetersizdir. İnceleme oranının bu kadar düşük olmasında kuşkusuz vergi inceleme kadrolarının sayılarının yetersiz kalması önemli rol oynamaktadır(Ek 5).

Vergi incelemeleri sonucunda incelemeye tabi tutulan matrah ile bulunan matrah arasındaki fark azalmış ise vergi incelemesinde etkinlik sağlanmış demektir. 2002-2006 yılları aralığındaki vergi inceleme sonuçlarına baktığımızda, denetimin

⁷³ Abdülkadir Ünal; **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü** , Vergi Denetmenleri Derneği Serisi , S.13 ,Ankara 2007, s 15.

⁷⁴ Ünal; a.g.e. , s.69.

hem sayısal hem de oransal olarak oldukça yetersiz olduğu anlaşılmaktadır(bkz Ek 6-Ek 7).Vergi denetiminin etkinliğinin sağlanamaması vergi kayıp ve kaçaklarının her geçen g¼n artmasına sebep olmaktadır.

Çalışmamızın ilk iki bölümde ÷lkemizde bağımsız dış denetim ve vergi incelemesi üzerinde duruldu. Üç¼nc¼ bölümde ise bu böl¼mlerde açıklanan bilgilere dayandırılarak ÷lkemizde bağımsız dış denetim kuruluşlarının vergi denetimi üzerindeki etkisi değerlendirilmeye çalışılacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARININ VERGİ DENETİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Bu yetki devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin (harcama, bütçe yapma, borçlanma vb.) en önemlilerinden biridir⁷⁵. Dolayısıyla bu yetkinin yerine getirilirken; gerektirdiği sorumlulukların da etkin olarak üstlenilmesi son derece önemlidir. Bu nedenle devlet başlangıçta tek başına üstlenmiş olduğu vergilendirme yetkisini yerine getirebilmek için yaptığı çalışmalara; sonrasında özel kuruluşlarında desteğini alarak sürdürmeye devam etmektedir.

Çalışmamızın bu bölümünde özel kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen bağımsız dış denetim ve vergi denetimi birlikte ele alınacaktır. Aynı zamanda yabancı ülke örnekleri ile de çalışmanın bakış açısı genişletilmeye çalışılacaktır.

3.1 BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHİ GELİŞİMİ

Denetim olgusu daha ziyade sanayi devrimi sonrasında ortaya çıkmış ve gelişerek günümüze kadar gelmiştir. Sanayi devrimine kadar olan süreçte mali sorumluluk üstlenmiş olan kişilerin dürüstlüğünün tespit edilmesi için devlet bu kişilerin muhasebe kayıtlarını kontrol etmekteydi. Ancak sanayi devriminden sonra hızla gelişen muhasebe sistemiyle birlikte muhasebe denetimi de hızla gelişerek günümüze kadar gelmiştir. Muhasebe denetiminin özellikle yüksek düzeyde bilgi gerektiren ve uzmanlık gerektiren bir meslek dalı kimliği de yine sanayi devrimi sonrasındaki gelişmelerle ortaya çıkmıştır.

Sanayi devriminden 20.yy'ın başına kadar olan sürece bakıldığında; teknolojik ve ekonomik gelişmelerin etkisi ile büyük işletmelerin kurulmaya başlandığını; ve işletme sahiplerinin de yönetimi profesyonel kişilere bıraktığı

⁷⁵ Mualla Öncel ; Ahmet Kumrulu ; Nami Çağan ; **Vergi Hukuku** , Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7.Bası ,Ekim 1999 , Ankara ,s.33.

görülmektedir. Böylelikle ilk kez bu dönemde mesleki profesyonellikler ön plana çıkmaya başlamıştır.

Bu dönemdeki gerçekleştirilen işletme denetimlerinin amacı yalnızca muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri bulmaya yöneliktir.

Ancak 20.yüzyılın'ın ilk yarısından itibaren denetiminde kapsamı gelişmeye başladı. Artık muhasebedeki hata ve hilelerin tespiti dışında; mali tablolarda yer alan bilgilerin de doğruluğu sorgulanmaya ve denetlenmeye başlandı. Bu denetime ihtiyaç duyulma sebebi ise hızla gelişen ekonomiyle birlikte işletme sahiplerine kredi verenlerin ve mali tablo kullanıcıları gibi ek çıkar gruplarının ortaya çıkmış olmasıdır.

Denetim amaçlarındaki değişimler ve gelişimler, denetim tekniklerinin de aynı hızla değişmesine sebep olmuştur. Bu dönemde özellikle denetlenen işletmenin dışından sağlanan delillere ve bu delillerle ilgili olan mutabakatlara son derece önem verilmiştir.

3.1.1 İngiltere’de Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi

Bağımsız denetimin ilk olarak ortaya çıktığı ülke İngiltere’dir. Bağımsız dış denetim kuruluşları yasal olarak ilk defa İngiltere’ de görülmüştür. 1845 yılında demiryolu şirketlerinin bilançolarının denetlenmesi yasal olarak zorunlu tutulmuştur.

Muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili ilk yasal düzenleme 1854 yılında İskoçyalı denetçilerin Kraliyet izni ile kurduğu Muhasebeciler Birliğidir. 1870 yılında Londra’da kurulan Muhasebeciler Enstitüsü ile 1885 yılında kurulan Denetçiler ve Muhasebeciler Birliği’nin birleşmesi sonucu ICAEW – The Institute of Chartered Accountants in England of Wales (İngiltere ve Galler Bölgesi Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü) kurulmuştur. Bu enstitüleri İrlandalı Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü ve İskoçya Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü’leri izlemiştir. Enstitülerin İngiltere’de muhasebe ilkelerinin belirlenmesi, ülke çapında uygulamaya konulması ve ortakların denetlenmesi gibi önemli fonksiyonları bulunmaktadır. İngiltere Şirketler Kanununa göre sanayi ve ticari kuruluşlar ICAEW üyelerine denetimlerini yaptırmak zorundadırlar. Bu enstitüye bağlı muhasebe

uzmanları denetim dışında müşterilerine mali ve yönetim danışmanlığı ve vergi uzmanlığı gibi konularda da hizmet sunmaktadırlar⁷⁶ .

3.1.2 Amerika Birleşik Devletleri'nde Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi

Amerika'da muhasebe ve denetim mesleğinin ilk yasal dayanağı 1887 yılında CPA-Certified Public Accountants (Amerikan Kamu Muhasebe Uzmanları Birliği) nin kurulmasıyla oluşturulmuştur. Amerika' da genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yaygınlaşması ve dış denetim faaliyetlerinde standartların oluşmasını sağlayan kuruluş AICPA olmuştur. 1917 yılında kurulan yarı resmi nitelikteki bu kuruluş , özellikle mali tabloların hazırlama yöntemlerini standartlaştırması ile ilgili çalışmalar yapmıştır. AICPA 'nın üç önemli organı bulunmaktadır. Bunlar;

- Denetim Standartları Kurulu
- Uygulama ve Gözden Geçirme Kurulu
- Mesleki Davranış Kuralları Kuruludur.

1959 yılında AICPA bünyesinde kurulan Muhasebe İlkeleri Kurulu, bu alanda etkin çalışmalar ve yayınlar yaparak , AICPA ' nın yayınlarının geniş uygulama alanı bulmasını ve güçlenmesini sağlamıştır. Bağımsız denetim konusunda tek kural koyucu AICPA 'dır . Denetim konusunda mesleki sınavların düzenlenmesi, uzmanların üyelikleri ile ilgili düzenlemelerin yapılması , denetim ve muhasebe konularında araştırma ve denetleme yapılması ve ilgili yayınların sürdürülmesi v.b faaliyetlerde bulunmaktadır⁷⁷ .1973 yılında AICPA 'nın muhasebe konusunda kural koyucu özelliği yanı sıra yarı resmi bir kuruluş olan FASB'a geçmiştir.

Tarihsel sürece bakıldığında vergi denetiminin ilk olarak ortaya çıkması yönüyle İngiltere önemli bir ülkedir. Ancak sonraki sürece baktığımızda vergi denetiminin geliştirilmesinde Amerika Birleşik Devletleri'nin önemli bir payı olduğu

⁷⁶ Müslim Demirbilek ; **İngiltere Muhasebe Uzmanlığı Mesleği ve Bağımsız Dış Denetim** , SPK Araştırma Raporu , Ankara 1986, s.35.

⁷⁷ Tülay Zaimoğlu ; **ABD 'de Finansal Muhasebe ve Standartlarının Gelişimi** , SPK İnceleme Raporu , Ankara 1987 , s.12.

görülmektedir. Nitekim günümüzdeki büyük denetim kuruluşlarının büyük bölümünün de merkezi ABD 'dir .

ABD bağımsız dış denetim uygulamalarında yakaladığı başarının yanı sıra ; vergi denetiminde de başarıyı yakalamıştır. Dünya üzerinde uygulamalarıyla mükelleflerine vergi bilincini başarıyla aşıl原因 bir ülkedir. Bu başarılı uygulamaları nedeni ile denetimde bizim de örnek aldığımız bir ülkedir.

3.1.3 Türkiye'de Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi

Ülkemizde sermaye piyasalarında bağımsız denetim konusunda düzenleme yapma yetkisi 2499 sayılı SPK'nın 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca Kurul'a verilmiştir. 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı resmi gazete ile yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasası'nda Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik ile kamunun aydınlatılması ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması amacıyla Kurul tarafından ilk düzenleme yapılmıştır. Ayrıca 1987, 1988 yıllarında yürürlüğe giren tebliğler ile de sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin temel ilke ve kurallar düzenlenmiştir. Daha sonra, sermaye piyasalarında meydana gelen gelişmelere paralel olarak 04.03.1996 tarih ve 22570 sayılı resmi gazetede yayımlanan Seri:x, No:16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ yürürlüğe girmiştir. Halen yürürlükte bulunan söz konusu tebliğde bağımsız denetim; ihraççılar ve halka açık anonim ortaklıklar ile sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, bağımsız denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

Bilindiği üzere; amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek olan 3568 sayılı Kanunda SMMM ve YMM 'lere verilen yetkiler daha çok vergisel açıdan mali tablo beyannamelerin incelenmesi ve

denetimidir. Söz konusu Kanun uyarınca çıkarılan yönetmelikte ; denetim bağımsız denetim tanımından farklı olarak görüş bildirme yerine mali bilgilerin onaylanması olarak tanımlandığından ve ayrıca söz konusu Kanun ve ilgili mevzuatta bağımsız denetimle ilgili hükümler bulunmadığından bankaların bağımsız denetimine ilişkin yönetmelikte de , sigorta ve reasürans şirketlerine ilişkin yönetmelikte olduğu gibi , anlam ve bütünlüğünün ve uygulamada yeknasaklığın sağlanması amacıyla Kurulca yapılan düzenlemelere yollama yapılması faydalı olacaktır ⁷⁸.

3.2 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN VERGİ GELİRLERİNİ ARTTIRMADAKİ ROLÜ

Vergiye konu olan her türlü işlemin takibi; ilgili işleme ait kayıtların kontrol edilebilmesi ile mümkündür. Bu sebeple mükelleflerin gerçekleştirdiği işlemlerin kayıtlarının tutulduğu ve takip edildiği muhasebe evrakları ve kayıtları son derece önemlidir. Çünkü vergi denetiminde her ne kadar fiili sayımlar yapılsa da; sonuçta bu fiili sayımlarda muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılır. Dolayısıyla muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtacak şekilde düzenlenmiş olması demek aynı zamanda vergiyle ilgili ödevlerin de büyük ölçüde yerine getirilmiş olması demektir.

Bağımsız dış denetim uygulamaları kökeninde işletmelerin muhasebe sistemlerini sorgulayarak gerek işletmelerin mali durumları ile ilgili gerekse muhasebe kayıtlarının doğruluğuyla ilgili olarak rapor hazırlama sürecine kadar devam eder. Başka bir ifadeyle bağımsız dış denetim; denetime tabi olan işletmelerin kayıt altına alınması gereken her türlü işlemi kontrol ettiği için muhasebe kayıtlarına hata veya hile karıştırılarak, vergi matrahının azaltılmasını ve vergi kaçırılmasını engeller.

Bağımsız dış denetim kuruluşları günümüzde her geçen gün kendisini geliştiren ve büyüyen kuruluşlardır. Aynı zamanda bağımsız dış denetim bünyesinde faaliyet gösteren; vergi, vergi danışmanlığı ve muhasebe departmanları da yine profesyonel olarak mükellefleri vergi yükümlülükleri konusunda bilgilendirerek ; vergi ödevlerini zamanında yerine getirmelerini sağlamaktadırlar. Bu yönüyle de vergi denetimine direkt olarak katkı sağlanmaktadır.

⁷⁸ Gülfer Özşahin ; **Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu** ,Yeterlik Etüdü , Ekim, ,Ankara , 2000s.7.

Bir toplumda işletmeler ne kadar şeffaflaşır ise bir o kadar güven ortamı doğacak ve dolayısıyla vergi kaçacaklılığı; vergiden kaçınma gibi suçlar da azalacaktır.

3.2.1 Bağımsız Dış Denetimin Yararları

Güçlü ekonomik yapıya sahip olan işletmeler, buldukları ülke ekonomisinin de güçlenmesine ve zenginleşmesine neden olurlar. Zengin ekonomilerin bulunduğu ülkelerde de gelirlerin artmasıyla orantılı olarak vergi gelirleri de artmaktadır..

İşletmelerin ekonomik yapılarının sağlamlığıyla, muhasebe sistemlerinin güvenilir ve iyi oluşturulmuş olması arasında çok sıkı bir bağlantı vardır. Bu nedenle hemen hemen her işletme, işletmesini 'Bağımsız Muhasebe Denetimi' ne tabi tutma gereğini bilinçli bir şekilde duymaktadır. Muhasebe bilgileri işletme çıkarlarını sembolize eden bir alandır. Güvenilir olmasına birçok yönden gereksinme vardır. Güven de ancak denetimle sağlanır⁷⁹.Güvenin böylesine önemli olmasının nedenini açıklayacak olursak; her toplumda ekonomik kararlar, kararın verildiği andaki mevcut bilgilere dayanmak zorundadır. Örneğin bir bankanın bir işletmeye kredi verme kararı, o işletme ile daha önce olan mali ilişkilerine, şirketin mali tablolarında görülen duruma ve diğer bilgilere dayalıdır. Kararların, kararı verenlerin amaçları ile tutarlı olabilmesi için, karar esnasında dayanılan bilgi güvenilir olmalıdır⁸⁰. Bu nedenle vergi gelirlerinin arttırılmasında önemli rolü olan yeni yatırımların da gerçekleştirilmesinde ve ekonomik yapının kuvvetlendirilmesinde güvenilir mali bilgilerin mevcut olması son derece önemlidir.

Görüldüğü gibi bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep güvenilir bilgi sağlama işlevidir. Bağımsız denetimi, önemli kılan unsurlardan bir diğeri ise, yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin , analiz , denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde , geleceğe ait kararların saptanmasında yol gösterici olmasıdır⁸¹.

⁷⁹ Salih Özel ; **Türkiye' de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi**, Maliye Postası , S.373 , Mart 1996 , s.46.

⁸⁰ Alvin A.Arens;James K.Loebbecke ; **Auditing-An Integrated Approach** , 2.Baskı, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey,1976, s.1.

⁸¹ Arthur W.Holmes ; Wayne S. Overmyer ; **Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri** , Çeviren:Oğuz Göktürk , Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5 Cilt 1,s.2.

Bağımsız dış denetimin hem denetime tabi olan firmaya hem de kamuya ve devlete önemli yararları bulunmaktadır.

3.2.1.1 Bağımsız Dış Denetimin Firmaya Yararları

Bağımsız dış denetimin denetlenen firmaya pek çok yararı bulunmaktadır. . Bağımsız dış denetimle vergiye konu teşkil eden her türlü kayıt kaynağında kontrol edildiği gibi aynı zamanda şirketin mali yapısını da değerlendirilerek firmaların daha etkin kararlar alınması sağlanır. Bir ekonomide faaliyet gösteren firmaların mali yapıları ne kadar güçlü olursa kazançları ve dolayısıyla da kazançları üzerinden elde edilecek vergi gelirleri de yüksek olacaktır. Bağımsız dış denetimin denetlenen firmaya olan faydalarını genel olarak şu şekilde sıralamak mümkündür;

- İşletmenin geleceğine dair önemli kararları alırken kullandığı ve işletme kayıt ve belgelerine dayanarak düzenlenmiş olan finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı saptanır .
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere ne kadar uygun olup olmadığı konusunda bilgi edinir ve eğer bir uygunsuzluk söz konusu ise de düzeltilmesi için bağımsız dış denetim elemanlarından yardım alır.
- Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturacağı için; verginin doğru beyan edilmesi için önem taşır ve dolayısıyla da devletin gerçekleştirdiği vergi denetiminin riskini önemli ölçüde azaltır.
- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.
- Finansal raporlar üzerinde analizler yapılması, işletmenin ekonomik durumunun yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarılmasını sağlar. Bu durumda da işletmenin kredibilitesi artar.

3.2.1.2 Bağımsız Dış Denetimin Kamuya Yararları

Bağımsız dış denetimin kamuya olan yararları şu şekilde sıralanabilir;

- Sermaye Piyasası her şeyden önce güven ortamına dayanır. Bu nedenle piyasadaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Sermaye piyasasının etkin verimli çalışabilmesi için tüm ilgili ve önemli bilgilerin kamuya

açıklanan raporlarda yer alması gerekir. Bunun sağlanmasının en etkili yolu ise bağımsız dış denetimdir⁸².

- Mali kurumlar ödünç verme veya mali katılma dolayısıyla temasta buldukları teşebbüs sahiplerinden, işlerinin ve işletmelerinin iktisadi ve mali durumu hakkında esas bilgi ve detaylı raporlar istemektedirler. Bu raporların açılacak kredilere veya yapılacak finansmanlara dayanak olabilmeleri için yetkili ve tarafsız inceleme organlarınca düzenlenip onaylanmaları gerekmektedir⁸³. Bu düzenleme ve onaylanma da bağımsız dış denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir.
- Denetlenmiş olan finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.

3.2.1.3 Bağımsız Dış Denetimin Devlete Yararları

Bağımsız dış denetimin devlete olan yararları şu şekilde özetlenebilir⁸⁴;

- Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlar. Şöyle ki; sağlıklı bilgilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında , devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi , etkili ve verimli olmasında temel oluşturur ,
- Bağımsız denetim vergi gelirlerinin artmasında devlete yardımcı olur. İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda sahtekarlık yapma güdülerini yok eder.
- Vergi denetim elemanları, bağımsız denetçiler tarafından düzenlenmiş mali tabloları incelemeye daha az zaman ayıracaklarından, diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelebilirler.
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernek ve Vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlardaki

⁸² Nuri Uman ; **Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi** , İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri , SPK Yayınları, Ankara, 1985, s.16

⁸³ Muhasebe Uzmanları Derneği , **Türkiye de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği** , İstanbul, 1974, s.4.

⁸⁴ Erol Çelen ; **Bağımsız Denetimin Önemi Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi**, Mali Çözüm , Haziran,2001,S.55 , s.188.

yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olmaktadır.

- Özellikle ülkemiz açısından özelleştirilmek istenen KİT'lerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlar hakkında yatırımcılarına doğru ve güvenilir bilgi vermektedir.

Görüldüğü gibi bağımsız dış denetimden fayda sağlayan farklı gruplar bulunmaktadır. Daha öncede belirtildiği gibi; bağımsız dış denetimden beklenen en temel beklenti güvenilir bilgidir. Günümüzde dünya ülkelerine baktığımızda bağımsız dış denetim kuruluşlarının hızla sayılarının arttığı görülmektedir. Bununla birlikte bağımsız dış denetimde daha iyi hizmet verilmesi için hala çalışmalar sürmektedir. Özellikle verginin kaynağını oluşturan muhasebe kayıtlarının tüm ülkelerde birbirine uyumlu hale getirilmesi için önemli çalışmalar yapılmaktadır.

3.2.2 İÇ KONTROL SİSTEMİ

Bağımsız dış denetim uygulamaları tüm dünyada her geçen gün geliştirilmeye çalışılmaktadır. Yaşanan ekonomik skandalların sonrasında iç kontrol olgusu tüm işletmeler için çok önemli bir nitelik kazanmıştır.

İç kontrol sistemini gündeme getiren en önemli olay 2001 yılında ABD'nin en büyük enerji şirketlerinden birisi olan Enron 'un iflasını istemesidir. Enron 'un iflasını istemesiyle ABD'de ekonomik ve hukuksal alanda pek çok unsuru sorgulanmaya başlanmıştır.

ABD'de muhasebe ve denetim kuruluşları ve bunlarla ilgili düzenlemeler başta gelmek üzere sosyal güvenlik mevzuatı ,hisse senedi ve bono piyasaları (kamu oyunun bilgilendirilmesi),resmi federal kuruluşlar ,Amerikan siyaset ve finansmanı ,kurumsal bankacılık gibi çok değişik alanlar Enron sayesinde sorgulanır oldu⁸⁵.

Enron'un iflasında sorumluluğu olanlar arasında muhasebe uzmanlığı mesleğinin dev şirketlerinden ünlü Arthur Andersen (AA) denetim kuruluşu da vardır.

⁸⁵ Yener Özel ; **Enerji Devi Enron'un Çöküşü ve Etkileri** , www.ekodialog.com (erişim 05/10/2007).

Enron olayı, bağımsız denetim ve işletme danışmanlığı alanının en güçlü şirketlerden AA'nın denetimi altında batmış olan üçüncü büyük firmadır. 1996dan bugüne ortaya çıkmış olan bu üç büyük başarısız firmanın, bilanço ve gelir tabloları da genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre denetlenmiş ve gösterilen tarihte şirketin mali durumunu ile faaliyet sonuçlarını, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre doğru ve yansız olarak yansıttıkları, AA uzmanlarınca onaylanmıştı. Dünyanın en iddialı büyük muhasebe şirketlerinden birinin bu başarısızlıkları, mesleğe olan toplum güveninin sarsılmasına neden olmuştur⁸⁶.

Yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı 2002 yılında ABD'de bağımsız dış denetimin sorumluluklarını çok ciddi şekilde arttıran Sarbanes Oxley Yasası (SOX) çıkartılmıştır. Bu yasayla kurumsal yönetim bağlamında, işletme hedeflerine ulaşılabilmesi ve finansal raporlamanın doğruluğunun ve gerçekliğinin temini açısından, iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve etkinliğinin sağlanması noktasında bağımsız denetçilere doğrudan tasdik yükümlülüğü getirilmiştir.

İç kontrol sistemi bir şirketin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla şirket yönetimi tarafından tüm politika ve prosedürleri (iç kontrolleri) ifade eder⁸⁷. İç kontrol sistemi özellikle şu unsurları kapsamaktadır:

- Yönetim politikalarına bağlılık ,
- İşletme varlıklarının korunması ,
- Yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi ,
- Muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ,
- Mali raporlamanın doğru ve zamanında hazırlanması.

İç kontrolün olmadığı ve/veya etkinliğinin sağlanamadığı durumlar, şirket varlıklarının kaybına , yönetimin eksik yada hatalı kararlar almasına ,suistimallere ve çeşitli kayıplara sebebiyet verir⁸⁸.Etkin çalışan iç kontrol sistemi bağımsız dış denetçiler için de oldukça önemlidir. Denetçiler; denetlemeye gittikleri firmaların iç kontrol sistemlerini de kontrol etmelidirler. Etkin bir iç kontrol sistemi, bağımsız denetim çalışmasının kalitesini olumlu yönde etkiler. Bir dış denetçinin amacı,

⁸⁶ Mustafa Aysan ; **Enron Olayı** , www.malihaber.com/modules.php (erişim 30/09/2007).

⁸⁷ IFAC , IAASB, **ISA-400 Risk Assessments and International Control , Handbook of International Auditing** , Assurance and Ethics , January , 2005 , s.268.

⁸⁸ PriceWaterhouseCoopers; **Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu** , Ankara , Aralık 2003, s.3.

firmanın muhasebe sistemindeki hesapların ve hazırlanan finansal raporlamalarının ile mali yıl bitiminde yapacağı denetimde uygulayacağı işlemlerin türünü, içeriğini derinliğini belirlemektir.

İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça denetim riski de azalmaktadır. Bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasıyla birlikte aynı zamanda şirket çalışanları yerine getirmeleri gereken sorumlulukları hususunda daha dikkatli olmak durumunda kalacaklardır.

Sonuç itibarıyla; etkin bir iç kontrol sisteminin firmalarda yaygınlaşması ; doğru muhasebe kayıtlarının tutulmasına ve muhasebe hata veya hileleriyle vergi matrahını azaltma eğiliminde olan sorumluları bu eğilimden alıkoyacaktır. Aynı zamanda gerek bağımsız dış denetçilerin gerekse vergi denetimi elemanlarının denetim süreci hızlanacağı gibi verimlilik düzeyi de artacaktır. Bu nedenle son yıllarda iç kontrol sisteminin oluşturulması konusu bizim ülkemizde de bağımsız dış denetim kuruluşları aracılığıyla firmalara aşılarmaya çalışılmaktadır.

3.2.3 FİNANASAL TABLOLAR ANALİZİNİN DENETİMDEKİ ÖNEMİ

Finansal tablolar analizinin yapılmasının bağımsız dış denetimdeki yeri oldukça önemlidir. Şöyle ki bağımsız dış denetim sonucunda hazırlanan raporların temel dayanağı finansal tablolardır.

Etkin bir vergi denetiminde de muhasebe sisteminin ve dolayısıyla finansal tabloların vazgeçilmez bir önemi vardır. Finansal tablolar bir denetim aracıdır. Ancak bu araçlardan etkin bir şekilde yararlanılabilmesi için bu tablolardan vergi denetiminde nasıl yararlanılabileceğinin çok iyi bilinmesi gerekir. Bunun içinde öncelikli olarak finansal tabloların neleri kapsadığıyla ilgili fikir sahibi olunmasında fayda vardır. Finansal tablolarla ilgili olarak çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımların bazıları şunlardır ;

Finansal tablolar, bir kurumun varlık ve sermaye yapısı , işletme sonuçları ,dönem karının oluşumu , kullanımı ve benzeri konulardaki bilgileri içeren muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen tablolardır⁸⁹.

⁸⁹ Ahmet Hayri Durmuş ; **Mali Tablolar Tahlili** , İstanbul , 1990 , s.1.

Finansal tablolar işletmede ortaya çıkan olayları belirli bir dönem aralıklarıyla işletme sahiplerine, kredi verenlere ve diğer ilgililere iletilmesini sağlayan araçtır⁹⁰.

Muhasebenin en önemli işlevi; işletmeyle ilgili her türlü mali bilgiyi içermesi nedeniyle ; mali bilgiye ihtiyaç duyan ilgili kimseleri bilgilendirerek aydınlatmasıdır. Muhasebenin bu işlevini yerine getirebilmesi için ise şüphesiz ki finansal tablolardan yararlanılması kaçınılmazdır. Çünkü finansal tablolar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve raporlanan bilgilerin belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara sunulmasına araç olduğu için büyük önem taşımaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca finansal tablolar temel ve ek tablolardan oluşmuştur⁹¹;

Temel Finansal Tablolar :

- Bilanço
- Gelir Tablosu

Ek Finansal Tablolar :

- Satışların Maliyeti Tablosu
- Kar Dağıtım Tablosu
- Öz kaynaklar Değişim Tablosu
- Fon Akım Tablosu
- Nakit Akım Tablosu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca finansal tabloların amacı üç noktada toplanmıştır:

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için kararlar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarının değerlendirilmesinde yararlı bilgiler sağlamak ,

⁹⁰ Nalan Akdoğan , Nejat Tenker ; **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Mali Tablolar ve Oran Analizi** , Ankara 1991 , s.2.

⁹¹ TÜRMOB , **Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı** , Türmob Yayınları , No:17 ,Ankara 1995 , s.8.

-Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak .

Yukarıdaki amaçlar doğrultusunda finansal analiz; işletmenin karlılık ve borç ödeme gücü, yatırımcı ve ödünç verenler tarafından risk oranlarının belirlenmesi, sermaye maliyeti ve firmanın gelecekteki kazançlarının tahmin edilmesi gibi türlü hareketlerle ilgilidir⁹². Aynı zamanda; finans analizi yönetimin gelişmesine bir araç olarak hizmet eder . Finans analizi yönetimin güveninin sağlanmasında, tahminde bulunulmasında ve belirsizlik alanlarının sınırlandırılmasındaki tüm kara süreçlerine yardım eder⁹³.

Bağımsız dış denetim kuruluşlarının denetim sürecinde özellikle üzerine eğildiği finansal tabloların incelenmesi ve eğer eksik ve yanlışlıklar var ise sorumluların bu konuda uyarılarak gerekli düzeltmelerin yapılmasının sağlanması; vergi inceleme elemanlarının çalışmasını da son derece olumlu etkilemektedir.

Bağımsız dış denetim kuruluşları gerçekleştirdikleri denetim sonucunda bildirdikleri görüş raporlarından sorumludurlar. Dolayısıyla denetim esnasındaki finansal tabloların incelenmesinde son derece titiz davranmaktadırlar ve eğer finansal tablolardaki saptadıkları hataları sorumlularına düzeltiremiyorlarsa bu durumu da denetim sonundaki hazırladıkları raporlarda belirtmek zorundadırlar. Bu sebeple vergi yükümlülüğünden kaçmak veya kaçınmak eğiliminde olan mükellefler bu yasa dışı girişimin en başında engellenmiş olmaktadır. Ayrıca bu aşamada farkında olmadan hata yapan mükellefler de anında uyarıldığı için aynı zamanda bağımsız dış denetim elemanlarınca sorumlulukları konusunda bilinçlendirilmektedirler.

Ülkemizde vergi inceleme elemanları sayı olarak incelenecek mükellef sayısına oranla oldukça yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla süre olarak da çok sınırlı zamanlarda çalışmak zorunda kalan vergi inceleme elemanları finansal tabloları bağımsız dış denetim elemanları kadar detaylı inceleme fırsatını bulamamaktadır. Dolayısıyla öncesinde bağımsız dış denetime tabi olmuş bir şirketin vergi inceleme

⁹² George C. Philippatos ; **Financial Management Theory and Techniques** , The Pennsylvania State Univerty ,California, 1973 , s.94.

⁹³ Leoport A. Bervsteiv ; P.h.D; **Financial Statement Analysis and The Accounting Framework Bernard W.Baruch College , The Ciry Universty of Newyork** , Four Edition , Irwin Hemeword İllinois , 1989 , s.3.

elemanları tarafından incelemeye alınması vergi inceleme elemanlarına büyük ölçüde kolaylık sağlayarak zaman kazandıracaktır.

Değınilmesi gereken bir başka önemli hususta bağımsız dış denetim kuruluşlarında çalışan denetim elemanlarının sektör bazında uzmanlaşma olanaklarına daha fazla sahip olmaları nedeni ile denetim süreçlerini daha verimli geçirmeleridir. Buna karşı kamu vergi inceleme elemanlarının böyle bir olanağı bulunmadığı için denetim sürecinde finansal analiz yapmaları çok daha güç olmaktadır. Bu da denetim sürecinin verimini düşürmektedir. Dolayısıyla bağımsız dış denetim elemanlarının denetiminden geçmiş olan finansal tablolar vergi inceleme elemanlarının denetim süreçlerinin verimini de arttırmaktadır.

3.3 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN VERGİ PSİKOLOJİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Vergi denetimi konusu ister kamu denetimi açısından incelensin ister bağımsız denetim açısından incelensin her iki durumda da mutlaka mükellefin üzerinde doğan vergi psikolojisi ele alınmalıdır.

19. yy'ın ikinci yarısına kadar olan süreçte vergi sadece kamu harcamalarını finanse edebilmek için toplanmaktaydı. Ancak 19. yüzyılın ikinci yarısı itibariyle vergi sadece kamu harcamalarını finanse etmek amacının dışına çıkarak aynı zamanda ekonomik ve sosyal yaşama müdahalenin bir aracı haline gelerek maliye politikasının da en önemli aracı olmuştur. Bu gelişim ve değişimle birlikte verginin önemi hem devlet için hem de toplum için artmıştır. Dolayısıyla vergi üzerinde toplum için psikolojik etkiler yaratan bir olgu durumuna gelmiştir.

Vergi her ne kadar yükümlüler açısından bir yük olsa da ; bu yükün tüm mükelleflerce aynı oranda hissedilmediği de bir gerçektir. Dolayısıyla aynı vergiye tabi olan yükümlüler her zaman bu ödev karşısında aynı tavır içerisinde olmamaktadırlar. Şöyle ki bazı mükellefler vergi ödevini sorunsuz bir şekilde yerine getirirken; bazı mükellefler ise bu ödev karşısında vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı eğiliminde olmaktadır. Bu yüzden vergi gelirleri üzerinde önemli ölçüde etkisi bulunan bu durumda vergi yükünün mükelleflerce farklı hissedilmesine neden olan faktörlerin tespit edilerek ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Vergi bireylerin kullanılabilir gelirlerinde, servetlerinde ve harcamalarında daralmalara sebep olur. Aynı zamanda vergi mükelleflerin tasarruflarını da azaltan bir unsurdur. Bu sebeple mükellefleri gelirlerini azaltan vergiyi bir külfet olarak görür ve vergiye karşı tepkili bir tavır sergilerler. Özellikle kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi nedeniyle toplanan vergilerle; kamu hizmetlerinden yeterince tatmin olmayan mükellefler vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimine daha kolay kapılırlar.

Vergi psikolojisini etkileyen temel unsurlardan biri de mükelleflerin vergi adaletine duydukları inancı yitirmeleridir. Vergilerin teoride ve uygulamada, adaletli olup olmamaları veya yükümlüler tarafından adaletli olarak algılanıp algılanmamaları, yükümlülerin vergi ödemelerine olan istekleri üzerinde çok etkilidir. Başka bir deyişle yükümlü, kamusal hizmetlerin finansmanına katılması gerekirken, fakat kısmen veya tamamen vergi sistemindeki adaletsizlikler nedeniyle katılmayan kişilerinde ilgili hizmetlerden kendisiyle aynı miktarlarda yararlandığını düşünerek, vergiye karşı göstereceği her olumsuz tepkiyi haklı göstermeye çalışacaktır. Böylece kimi yükümlüler adil olmadığını varsaydıkları vergi idaresinin belirlediği miktarların dışında , daha adil olduğuna inandıkları bir başka adalet anlayışına uygun eşitliği sağlamak için , çeşitli davranış tarzlarını sergileyerek vergiden kurtulmaya ya da adaletsiz olarak alındığını düşündüğü verginin yükünün hafifletmeye çalışacaktır⁹⁴. Bu nedenle aslında devlet vergi denetimi konusunda ne kadar yeterli düzeye olursa o kadar çok mükelleflerde adalet olgusu gelişecektir.

Ülkemizde vergi inceleme elemanlarının sayı olarak çok yetersiz kaldıklarına daha önce de değinmiştik. Dolayısıyla devlet vergi denetiminde yetersiz kalmaktadır. Mükelleflerin yasadışı eğilimlerden uzaklaştırılmalarının en önemli yolu denetimdir. Mükellefler ne kadar sıklıkla denetime tabi tutulurlarsa cezalandırılmamak için o ölçüde yükümlülüklerini yerine getirmeye çalışacaklardır. Devletin yetersiz kaldığı bu noktada devreye bağımsız dış denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilen denetimler girmektedir.

Bağımsız dış denetim kuruluşlarının yaygınlaşması daha fazla mükellefin mali kaynaklarının ve kayıtlarının denetlenmesi anlamına gelmektedir. Böylelikle devlet tarafından görevlilerce denetlenemeyen mükellef özel bir kuruluş tarafından

⁹⁴ İzzettin Önder; **Vergiye Psikolojik Direniş**, Görüş, Mayıs, 1992, s.50.

denetlenerek yasalara ve mevzuata uygun davranmak zorunda kalacaktır. Aynı zamanda özel olmaları nedeniyle mükellefler, bağımsız dış elemanlarıyla daha kolay iletişim kurabilmektedirler. Bu da mükelleflerin aynı zamanda denetim elemanlarıyla sürekli iletişim içerisinde olmalarına ve mevzuatta anlayamadıkları konularda bu elemanlar tarafından bilgilendirilmelerine olanak sağlar.

Bağımsız dış denetim kuruluşları denetim hizmetinin yanı sıra mükelleflere danışmanlık hizmeti de vermektedirler. Dolayısıyla şirketler bu kuruluşlar tarafından zaman zaman finansal kararlarda yönlendirilerek daha sağlam bir finansal yapıya kavuşmaktadırlar.

Bağımsız dış denetim şirketlerinin bir bakıma devlete denetim görevinde yardımcı bir rol üstlendiğini söyleyebiliriz. Ancak burada atlanmaması gereken bir unsur vardır. Bağımsız dış denetim kuruluşları her ne kadar devlete yardımcı bir rol üstlenseler de yine de bu kuruluşlar üzerinde de devlet kontrolü ve gözetimi mutlaka bulunmalıdır.

3.4 TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM ŞİRKETLERİNİN GENEL YAPISI

Ülkemizde bağımsız dış denetim olgusu henüz yeni yeni yapılanmaktadır. Henüz ne Avrupa ülkelerinde ne de ABD'deki oturmuş yapıya bizim ülkemizde rastlanmamaktadır. Bu durumda şüphesiz ki ülkemizin gelişmekte olan bir ülke olmasının sonucudur.

Türkiye'deki bağımsız dış denetim kuruluşlarına baktığımızda öncelikli olarak merkezleri Avrupa ve ABD'de olmak üzere dört büyükler olarak nitelendirilen bağımsız dış denetim kuruluşlarını görmekteyiz. Bu kuruluşlar; Pricewaterhousecoopers, KPMG, Deloitte ve Ernst &Young'dır. Bu dört büyük kuruluş diğer bağımsız dış denetim kuruluşları için de birer örnek model olmaktadır. Bu kuruluşların müşterileri genellikle büyük ölçekli firmalar oldukları için vergi gelirlerinin elde edilmesi bakımından da son derece önemlidir.

Yabancı kökenli olan bu firmaların öncelikli olarak hizmet verdikleri firmalar genellikle yabancı şirketlerden oluşmaktadır. Yabancı sermayenin ülkemize girişinin artmasıyla birlikte yabancı şirket kuruluşları da hız kazanmıştır. Ancak bu

kuruluşların Türkiye yasalarına uygun bir muhasebe sistemi kurmaları ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri için çeşitli danışmanlara ihtiyaçları vardır. Sözü edilen bu dört büyük denetim kuruluşunun öncülüğünde Türk firmalarla birlikte yabancı firmalara da hem denetim; hem de müşavirlik hizmetleri verilmektedir. Böylece yabancıların bilgi yetersizliği nedeniyle vergi yükümlülüklerinde meydana gelebilecek olan aksaklıklar önlenmiş olmaktadır. Bu bağımsız dış denetim kuruluşları için son derece önemli bir sorumluluktur.

Ülkemizde elbetteki bu dört büyüklerin dışında da denetim ve danışmanlık hizmeti veren pek çok bağımsız dış denetim kuruluşu bulunmaktadır. Kurumsallaşma çabasında olan bu kuruluşların gelişme modelleri sözünü ettiğimiz yabancı kökenli bağımsız dış denetim kuruluşlarıdır.

Büyük denetim kuruluşlarına bakıldığında belli başlı üç bölüm dikkati çekmektedir. Bunlar;

- Denetim (audit)
- Vergi (tax)
- Muhasebe (outsorce) 'dir.

Bu üç departman müşterilerine denetim, danışmanlık ve muhasebe hizmeti vermektedir. Ancak burada dikkati çeken ve mutlaka belirtilmesi gereken bir husus vardır . Ülkemizdeki denetim kuruluşlarındaki vergi departmanı denetimi vergisel açıdan gerçekleştirir ve bu doğrultuda Yeminli Mali Müşavir çalışanlarıyla da tam tasdik hizmeti verir. Ancak Türkiye dışındaki Avrupa ülkelerine ve ABD'ye bakıldığında bu ülkelerin hiçbirisinde bağımsız dış denetim kuruluşları böyle bir hizmet vermemektedir. Vergi denetimi sadece Türkiye'de özel bağımsız dış denetim kuruluşlarınca yapılmaktadır. Çünkü söz konusu ülkelerde devlet vergi denetimi hususunda gerekli yeterliliğe sahiptir ve mükelleflerde sıkı vergi incelemeleri ve sonuçta karşılaşılan cezai yaptırımlar nedeniyle oluşmuş olan bir vergi bilinci mevcuttur. Dolayısıyla bu ülkelerdeki bağımsız dış denetim şirketleri finansal denetim, muhasebe ve danışmanlık hizmetlerini vermektedirler.

Türkiye 'de devletin vergi incelemelerinde yetersiz kaldığı hususu herkesçe bilinen bir problemdir. Türkiye'deki denetim kuruluşlarına vergi denetimi yapabilme

yetkisini veren devlet; aslında yeterince yeterliliği sağlayamadığı bu konuda sorumluluğun bir kısmını bu kuruluşlara vererek yetersizliği biraz daha azaltmaya çalışmaktadır.

Bağımsız dış denetim kuruluşlarında çalışan denetim elemanlarının daha kalifiyeli olması da bu kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen denetimlerin kalitesini arttırmaktadır.

Ülkemizdeki bağımsız dış denetim kuruluşları her gün gelişme ve daha yüksek kalitede hizmet verebilme çabası içerisindedir. Ancak kurumsallaşmadan bireysel olarak SMMM ve YMM olarak muhasebe, denetim, danışmanlık ve tam tasdik hizmeti veren kişilere aynı yorumu getirmek mümkün değildir. Şöyle bir gerçeklik vardır ki; SMMM ve YMM ünvanına sahip kişilerin bir araya gelerek kurumsallaşmaları verilen hizmetin güvenilirliğini ve kalitesini ciddi anlamda yükseltmektedir. Çünkü bireysel çalışmalarda hizmeti veren kişi (SMMM veya YMM) verdiği hizmet karşılığı olarak aldığı ücreti direkt olarak hizmet verdiği kişiden alır. Yani hizmet bekleyen ile ücreti ödeyen aynı kişidir. Bu da verilen hizmetin güvenilirliğini olumsuz etkiler. Ancak kurumsallaşmış olan kuruluşlarda çalışan kimseler için durum çok farklıdır. Çünkü onlar maaşlarını müşterilerden değil çalıştıkları şirketten alırlar. Dolayısıyla burada hizmet bekleyen ile ücret ödeyen farklıdır.

Bu nedenle ülkemizde bağımsız dış denetim kuruluşlarının tamamının kalitesinin yükselmesi ve güvenilirliğinin artması için devlet kontrolünde kurumsallaşmaları önerilmektedir.

3.4.1 Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Karşılaştığı Sorunlar

Ülkemizdeki denetim bilincinin henüz tam olarak yerleşmemesiyle birlikte , denetim kuruluşları da sahip olması gereken kurumsal kaliteye henüz ulaşamamıştır.

Ülkemizde denetim firmaları da birtakım sorunlar yaşamaktadır. Bu sorunları altı ana başlık altında toplamak mümkündür:

- Müşteriler ile ilgili yaşanan sorunlar ,
- Düzenleyici kurumların koordinasyonun yetersizliğinden kaynaklanan sorunlar,
- Meslek kuruluşları ve mensuplarıyla ilgili sorunlar,
- Denetim elemanlarıyla ilgili sorunlar,
- Medya kaynaklı yaşanan sorunlar.

3.4.1.1 Müşteriler İle İlgili Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerisi

Teknik bilgi eksikliği müşteriler ile yaşanan sorunlarda önemli rol oynamaktadır. Çünkü ülkemizde henüz denetime tabi olan şirketlerde denetim bilinci oluşmamıştır. Dolayısıyla benimsenmeyen bir olgu olan denetim sürecinde , denetim elemanlarının çalışma saatleri gereğinden fazla uzamaktadır. Çünkü denetim esnasında incelenmesi gereken kayıtların ve bu kayıtlara ilişkin olarak hazırlanması gereken raporların dışında bir de denetime tabi olan müşterilerin bilinçlendirilmesi ve bilgilendirilmesi gereksinimi ortaya çıkmaktadır. Bu durum da bir yandan çalışma saatlerini uzatırken diğer yandan da maliyetleri yükseltmektedir. Ancak artan maliyetlerin denetim ücretlerine yansıtılamaması denetim şirketlerini zor durumda bırakmaktadır.

Bu sorunun çözümlenebilmesi için; denetim bilincinin etkin bir şekilde yaygınlaştırılması gerekmektedir. Bunun için de müşterilere düzenli olarak eğitim verilmeli ve bu yolla denetim bilincinin oluşturulması gerekmektedir.

3.4.1.2 Düzenleyici Kurumların Koordinasyonun Yetersizliğinden Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerisi

Düzenleyici kurumlar arasındaki koordinasyonun sağlanamaması denetim firmaları açısından çeşitli sıkıntılara sebep olmaktadır. Bu sebeple düzenleyici kurumlar ile ilgili denetim firmalarının en önemli talebi SPK, BDDK, EPDK (Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu) ,Hazine gibi düzenleyici kurumların geliştirilmesidir.

Bu kurumlar tarafından talep edilen farklı rapor formatların yeknesak hale getirilmesi ve otorite denetimlerinin sektörün gelişimi açısından yapıcı şekilde artırılması en önemli çözüm önerileri arasında yer almaktadır. Ayrıca Maliyet Artış Fonu KVK(Kurumlar Vergisi Kanunu), uygulamaları gibi Türk vergi mevzuatına

spesifik uygulamaların finansal raporlama standartları açısından yeknesak ve doğru bir şekilde yorumlanması amacıyla Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi'nin oluşturulması faydalı olacaktır. Yapılan denetim çalışmalarının kalitesinin artırılması amacıyla müşteri ,denetim şirketi ve düzenleyici kurum arasında kurulacak olan üçlü mekanizmanın hayata geçirilerek koordineli bir şekilde sürdürülmesi büyük önem taşımaktadır⁹⁵ .

3.4.1.3 Meslek Kuruluşları ve Mensuplarıyla İlgili Sorunlar Ve Çözüm Önerisi

Meslek mensupları olan SM ,SMMM ve YM 'lere maalesef henüz istenilen tüm nitelikler kazandırılmamıştır. Denetim sürecinde meslek mensuplarının yetki ve sorumlulukları oldukça geniştir. Bu sorumlulukların yerine getirilirken gereğinin yapılması için meslek mensuplarının özenle seçilmiş kişiler olması gerekmektedir. Ancak ülkemizdeki sınav sistemi ve eğitim sistemi hale istenilen düzeyde değildir. Bunun yanı sıra meslek mensupları hızla değişen muhasebe uygulamalarını takip etmekte zorlanmaktadırlar.

Yaşanan söz konusu sorunlar nedeniyle, meslek mensuplarına verilen sertifikasyonların yurtdışındaki CPA sertifikasyonları ile uyumlu hale getirilmesi ve sınav içeriklerinin de yine bu doğrultuda uyumlaştırılması mesleğin uluslararası boyutta sürdürülebilirliği açısından son derece önem arz etmektedir. Ayrıca meslek mensuplarının hızla gelişen ve değişen muhasebe uygulamalarını yakından takip edebilmeleri için Continuing Professional Education (CPE) uygulamasının ülkemizde de başlatılması faydalı olacaktır.

3.4.1.4 Denetim Elemanlarıyla İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerisi

Denetim firmalarının en değerli ve önemli kaynağı personelidir. Ancak personel temini tüm denetim kuruluşlarının ortak sorunudur. Özellikle üniversitelerin nitelikli mezun verememeleri, temin edilen elemanların da uzun süre görevde kalmamaları yaşanan en önemli sorunlar arasındadır.

⁹⁵ Hüseyin Gürer ; **Türkiye’de Denetim Firmalarının Yaşadığı Sorun ve Zorluklar Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluğun Değerlendirilmesi ve Öneriler**, www.deloitte.com/makaleler (erişim 02/10/2007).

Bu sebeple üniversitelerin eğitim standartlarının yükseltilmesi ve ilgili bölümlerinin denetim şirketleriyle ortak faaliyette bulunması mezunların nitelik kazanmasına yardımcı olacaktır.

3.4.1.5 Medya Kaynaklı Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerisi

Denetimin tüm fonksiyonlarının arzulandığı gibi yerine getirilebilmesi için mesleğin onurunun ve saygınlığının korunması son derece önemlidir. Ancak ülkemizde özellikle ileri derecede teknik bilgi gerektiren konularda , yeterli bilgiye sahip olmadan yapılan yorumlar, kamu oyunu yanlış bilgilendirmekte ve denetim anlayışını zedelemektedir.

Bu doğrultuda , medya yorumcularının ve ekonomi yazarlarının düzenleyici otoritelerden, meslek kuruluşlarından ve denetim şirketlerinden konuya ilişkin görüş aldıktan sonra yorumda bulunmaları kamuoyu yararına olacaktır. Ülkemizde denetim kavramının henüz yaygınlaşmakta olduğu da dikkate alındığında, kamuoyunun denetim şirketlerinden beklentilerinin doğru yönde şekillenmesi amacıyla, üniversitelerde ve çeşitli platformlarda denetim bilincinin oluşturulması büyük önem arz etmektedir⁹⁶.

3.5 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KURULUŞLARININ VERGİ GELİRLERİNİ ARTIRMADAKİ ARTIRMADAKİ ROLLERİ YÖNÜNDEN KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Çağdaş anlamda vergiciliğin uygulanıp, vergilemeden beklenen mali ve mali olmayan amaçların başarılı ve düzenli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi, her şeyden önce vergileme ile ilgili yapılacak düzenlemelerin ülkenin sosyo - ekonomik şartlarının yanı sıra yükümlülerin durumları ile de uyumlu olmasına bağlıdır. Kısaca ekonomik , sosyal, siyasal ve hukuksal boyutları bulunan verginin , sosyal ve psikolojik boyutu olarak da adlandırılabilir insan unsurunu da ele alan bir yaklaşımla incelenmesi , hem toplum refahını olabildiğince maksimize etmeye çalışan devletin bu amaca daha kolay ulaşmasını , hem de bireylerin vergiye karşı

⁹⁶ Hüseyin Gürer , a.g.m.,s.2.

reaksiyonlarının minimum düzeye inmesini sağlayacaktır⁹⁷. Bu nedenle ülkemizde vergi denetiminde yaşanan sorunları ve dolayısıyla toplanan vergi gelirlerinin toplanabilir potansiyel vergi gelirlerinden daha düşük olmasının nedenleri üzerinde dururken verginin mükellefler üzerindeki psikolojik boyutunun da atlanılmaması gerekmektedir.

3.5.1 Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Sonuçları

Ülkemizde tahsil edilen vergi gelirlerinin toplanabilir vergi gelirlerinden çok daha az olması vergi denetiminde yaşanan sorunların bir göstergesidir. Devletin var olan vergi inceleme elemanlarıyla sayıca mükellefler karşısında çok yetersiz kalması hem pek çok mükellefin denetlenememesine sebep olmakta hem de yapılan denetimlerde de denetimin kalitesinin ve verimliliğinin düşmesine sebep olmaktadır.

Ülkemizde yetersiz kalan vergi denetimleri nedeniyle aşılamamış olan ve vergi gelirlerinin azalmasına sebep olan vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı iki temel sorundur. Vergiden kaçınma (tax avoidance) kavramı; vergi mükelleflerinin yasaları çiğnemeneden ödemeleri gereken verginin yükünü azaltabilme çabalarını kapsamaktadır. Vergiden kaçınma tamamen yasal ve risksiz bir davranış şekli olduğu için ceza da gerektirmemektedir. Hatta bazı durumlarda vergiden kaçınmanın koşullarını yasalar belirleyebilmektedir. Yasaların belli kazançları vergilendirme dışı bırakması halinde tüm bireylerin bundan yararlanabilmesi hem rasyonel bir davranış hem de bir hak olarak kabul edilmektedir⁹⁸.

Vergiden kaçınma üç temel şekilde görülmektedir:

Geliri kaydırmak: Artan marjinal yapıya sahip olan bir vergi sisteminde , yüksek marjinal oranlı bir yapıda vergilendirilen yükümlü, ödeyeceği verginin yükünü azaltabilmek için gelirin daha düşük marjinal oranının bulunduğu dilime kaydırmaya çalışır. Bu tarz vergiden kaçınma, ancak gelirle birlikte marjinal vergi oranlarının da yükseldiği bir sistemde geçerli olacaktır. ABD'deki 1990 ların başında oranları indirilen sermaye kazançları vergileri (ABD'de hisse ve gayrimenkul

⁹⁷ Halit Çiçek ; **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri** , Ağustos , 2006 ,s.7.

⁹⁸ Halil Nadaroğlu ; **Kamu Maliyesi Teorisi** , İstanbul , 1992 , s.287.

değerlerindeki artıştan alınmaktadır) ile birlikte, yüksek oranda vergilendirildiği için o güne dek hisse ve gayrimenkul alım satımını dondurmuş olan yatırımcıların harekete geçerek paraya çevirmeleri örnek olarak verilebilir⁹⁹.

Vergilerin ertelenmesi: Enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde, paranın zamanla değerini yitirmesi nedeniyle vergilerin mümkün olabildiğince ileriye ertelenmesi yükümlüler açısından karlı olmaktadır. Yükümlülerin çeşitli muhasebe hileleri ile gelirlerinin tahakkuk tarihlerini daha geç beyan etmek suretiyle vergi ödemelerini ötelemeleri, böylece reel olarak daha düşük vergi ödemeleri buna örnek gösterilebilir. Burada yine de verginin ödenmesi ile sonuçlanan bir durum söz konusu olduğu için verginin ertelenmesini vergiden kaçınmadan farklı bir tepki olarak görenler de bulunmaktadır¹⁰⁰.

Vergi arbitrajı: Arbitraj, daha çok yabancı paraların kur farklarında kazanç sağlama işlemi olarak tanımlanmasına karşın, çeşitli piyasalar içindeki fiyat farklılıklarından yararlanarak kazanç sağlanmasını da ifade etmektedir¹⁰¹. Bu yöntemde farklı gelir türlerine ya da bireylere uygulanan farklı vergi oranlarından yararlanılarak, alışveriş yapan yükümlülerin her ikisi lehine düşürecek bir şekilde düzenlemeleri söz konusudur.

İkinci temel sorun olan vergi kaçakçılığını (tax evasion) tanımlayacak olursak eğer; vergi kaçağı , vergi konusu olması gereken bir kaynak veya faaliyetin vergi dışı bırakılması nedeniyle yada vergi kaçırmak amacıyla vergi idaresinin bilgi alanına çıkarılmasına yönelik faaliyetler sonucu ödenmesi gereken verginin bir kısmının yada tamamının ödenmemesi şeklinde tanımlanabilmektedir¹⁰².

Vergi kaçakçılığı kavramı ile vergiden kaçınma kavramı arasındaki sınır zaman zaman tartışılmaktadır. Çünkü vergi kaçakçılığı vergiden kaçınmanın bir çeşidi olarak görülebilir. Zira her ikisinde de vergi hukuku açısından tahakkuk edilsin yada edilmesin verginin ödenmemesi ile sonuçlanan bir davranış söz konusudur.

⁹⁹ Joseph E. Stiglitz ; **The Roaring Nineties** , Global Yayın Ajansı, İstanbul , 2003,s.171.

¹⁰⁰ Doğan Şenyüz ; **Vergilemede Yükümlü Psikolojisi** ,Bursa , 1995, s.130.

¹⁰¹ Müfit Akyüz , Nesrin Ertel ; **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü** , Dünya Yayınları , İstanbul,1990,s.23.

¹⁰² Yusuf Karakoç ; **Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri** ,Vergi Dünyası , S.163 , Mart , 1995 , s.97.

Tek fark, kaçınma davranışının yasal olması, kaçırma davranışının ise yasalara aykırı olmasıdır¹⁰³.

Vergi kaçakçılığının azaltılmasının önemli bir yolu vergi denetimlerinin yoğunlaştırılarak mümkün olduğunca yaygınlaştırılmasıdır. Bağımsız dış denetim elemanlarınca gerçekleştirilen denetimlerde de vergi kaçakçılığı denetim elemanlarının önemle üzerinde durduğu bir husustur. Ancak bu konuda devletin gerçekleştireceği denetimler; mükellefler üzerinde daha caydırıcı bir etki yaratacaktır.

Daha önce de sözünü ettiğimiz üzere vergiden kaçınma yasal olarak bir suç teşkil etmemektedir. Mükelleflerin vergi adaletine olan inançları ne kadar yükselirse vergiden kaçınma eğilimi de bir o kadar azalacaktır.

Vergi denetim esnasında ülkemizde yaşanan bir diğer sorun da bilgi yetersizliğidir. Şöyle ki ülkemizdeki vergi sistemi ve düzenlemeleri hala bir oluşum içerisinde. Bu sebeple çok sık olarak mevzuatta değişiklikler yapılmaktadır. Ancak bu değişikliklere uyum sağlamak mükellefler için zor olduğu kadar denetim elemanları için de zordur. Zaten çok sınırlı bir sürede süratle denetimlerini sonuçlandırmak mecburiyetinde olan denetim elemanları da zaman zaman bu yeniliklere aynı hızla uyum sağlayamamaktadır. Sürekli değişen mevzuat hem mükellefleri hem de vergi denetim elemanlarının uyumunu olumsuz etkilemektedir.

Yeniliklere uyum sağlama konusunda bağımsız dış denetim kuruluşlarının denetim elemanları daha başarılıdır. Çünkü özel sektörde mali olanakların daha iyi olması sebebiyle sıklıkla yeni uygulamalara ilişkin eğitimlerle denetim elemanları geliştirilmeye çalışılarak her birinin alanında uzmanlaşması sağlanmaktadır. Bu durumda elbetteki çalışanların verdikleri hizmetteki verimliliklerini ve konuya olan hakimiyetlerini artırmaktadır.

3.5.2 Vergi Denetiminde Etkinlik Sağlanmasına Yönelik Çözüm Önerileri

Vergi denetimi yasalara uymayanlar için bir risk oluşturursa vergi kayıp ve kaçagını asgariye indirmek ve kayıtdışılığı azaltmak mümkün olabilir. Bu sonuç vergi

¹⁰³ R.J.Aranson, **Public Finance**; Mc Graw – Hill Co, NewYork , 1985,s.324.

denetiminde etkinliğin sağlanmasıyla elde edilir¹⁰⁴. Ülkemizde vergi denetiminin daha etkin olabilmesi ve vergi gelirlerinin de dolayısıyla artması için önerilen çözüm önerileri aşağıda sıralanmıştır.

Türk Vergi Sistemine baktığımızda denetimlerde mal hareketlerinin kontrolüne önem verildiğini görmekteyiz. Mal hareketlerinin denetimine önem verilmesi belge düzeninin mükelleflerde oluşturulması açısından son derece faydalı olmuştur. Ancak söz konusu mal hareketlerinin izlenmesi ve kontrol edilmesi hem çok sayıda elemana ihtiyaç duyulmasına sebep olmakta hem de denetim sürecini uzatmaktadır. Bu nedenle bu sistemin artık değiştirilmesi gerekmektedir. Ülkemizde artık hizmet sektörü ciddi almanda bir gelişim göstermektedir. Her ekonomik faaliyet parasal değere dönüştüğü için nakit akımını kontrol etmek ve izlemek vergi doğuran olayı belirlemek mümkündür. Bu sebeple ekonomik işleyişin izlenmesi kayıtdışılığın önlenerek vergi sisteminin olumlu sonuç vermesi için nakit hareketlerini kamunun denetleyebileceği genel bir düzenleme yapılmalı, banka ve diğer finansal kesimdeki nakit hareketleri şeffaflaştırılarak belli büyüklüğün üzerindeki tüm parasal işlemlerin banka sistemi aralığı ile yapılması sağlanmalıdır¹⁰⁵.

Ülkemizde mükelleflerin vergi adaletine olan inançlarının bu kadar zedelenmesindeki temel nedenlerden birisi hiç şüphesiz ülkemizde sıklıkla yaşanan vergi aflarıdır. Vergi aflarının ve barışlarının bu kadar sıklıkla uygulanması vergi ödeyen mükellefleri, ödemeyen mükellefler karşısında mağdur bırakmaktadır. Ayrıca bu uygulamalar mükelleflerin cezai sorumluluklarından çekinmemelerine neden olarak vergiye karşı direnmelerine sebep olmaktadır. Bu nedenle vergi af ve barışları hükümetlerce bu kadar kolay başvurulmuş bir vergi toplama yöntemi olmamalıdır.

Denetim elemanlarının vergi incelemeleri için gerekli bilgiye ulaşmaları kolaylaştırılmalıdır. Bankalar, Noterler, Gümrük ve Tapu idareleri gibi çeşitli bilgi kaynaklarından toplanan bilgilerin işlendiği ve kullanıma hazır tutulduğu bir veri tabanı incelemelere önemli katkı sağlayacaktır. Etkin hizmet verilebilmesi amacıyla oluşturulacak veri tabanı anlamlı ve güvenilir verileri devamlı suretle bünyesinde bulundurmalıdır. Vergi daireleri de vergi incelemesi yapacak denetim elemanlarının isteyeceği tüm bilgileri verebilecek bir yapıya kavuşturulmalıdır. Bilgisayar ortamında

¹⁰⁴ Abdullah Aslan; **Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu** , s.1.http://www.hud.org.tr/yazi_detay.asp?id=7 (erişim 24/03/2007).

¹⁰⁵ Aslan; a.g.e. , s.1.

bilgi alışverişinde bulunabilme ve ihtiyaç duyduğu bilgiye ulaşabilme imkanı inceleme elemanlarının verimliliğini artıracaktır¹⁰⁶.

Bağımsız dış denetimlerin; vergi inceleme elemanlarına kolaylık sağlaması nedeniyle; SMMM'leri ve YMM'leri destekleyerek yasal düzenlemelerle kurumsallaşmaya teşvik etmesi vergi denetimlerini hem rahatlatacak hem de mükelleflerin doğru muhasebe sistemleriyle çalışmasını sağlayarak vergi gelirlerinin artmasına sebep olacaktır.

Vergi idarelerinin yükümlülerle arasında kuracağı sağlam ve etkili olan bir iletişimde mükellefleri olumlu etkileyecektir. Mükelleflerde vergi bilincinin oluşmasında ve vergi sorumluluklarını yerine getirmelerinde vergi idarelerinin üzerine büyük görev ve sorumluluk düşmektedir. Bu nedenle vergi dairelerinde çalışan memurların özenle seçilerek buldukları göreve getirilmeleri gerekmektedir.

Kamu harcamalarının finansmanı için toplanan vergi gelirleri; kamu harcamalarında etkin ve öncelikli olan alanlara yönlendirilirse bu durum vergi tahsilatlarını olumlu etkileyecektir. Bu nedenle devlet vergi gelirlerini toplama amacına ne kadar uygun hareket ederse mükelleflerinde vergiye olan tavırları o kadar olumlu olacaktır.

Son olarak da vergi cezaların caydırıcı olma niteliği kazandırılmalıdır. Vergi cezaları ne kadar açık ve kesin uygulanır nitelikte olursa mükellefleri vergi kaçırmadan o kadar uzakta tutacaktır. Bu nedenle cezaların caydırıcılığını ortadan kaldıran vergi affına ve barışına bu kadar sıklıkla başvurulmamalıdır. Ülkemizde sık yaşanan bu uygulamalar nedeniyle artık mükelleflerde bir af beklentisi oluşmuştur. Bu nedenle suç işleme eğiliminde olanlar nasıl olsa vergi affı gelecek inancıyla hareket etmektedirler.

¹⁰⁶ Aslan ; a.g.e.,s.2.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde toplumların ekonomik ve sosyal hayatlarının hızla değişerek geliştiği görülmektedir. Bu değişim ve gelişim süreci içinde ise devlet de çok önemli sorumluluklar üstlenmek durumunda kalmıştır. Devletin ekonomik ve sosyal hayattaki üstlendiği bu sorumlulukların toplum hayatı üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır.

Devlet olmak, belli bir kamu hizmetini topluma sunma zorunluluğudur. Ancak değişen koşullar içinde elbette ki kamu hizmetlerinin de nitelik ve nicelikleri değişmektedir. Devlet sunduğu kamu hizmetini zaman içerisinde toplumun değişen yapısı ve dolayısıyla değişen ihtiyaçları doğrultusunda güncellemelidir. Bu durum da kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için katlanılan maliyetleri arttırmaktadır. Söz konusu maliyetleri finanse edebilme görevi ise yine devletindir. Dolayısıyla devlet yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetini gerçekleştirirken katlanmak zorunda olduğu maliyetleri finanse etmek için çeşitli finans kaynakları bulmuştur. Bu kaynaklar içerisinde ise en sık başvurulan ve en büyük paya sahip olan finans kaynağı vergilerdir. Vergi gelirleri ülkelerin toplam gelirleri içerisinde % 80-90 lar seviyesine çıkabilmektedir.

Toplum olarak yaşamının bir gereği olan kamu hizmetlerinden toplumun tüm bireyleri eşit olarak yararlanabilir. Ancak bu hizmetlerin gerçekleştirilebilmesi için katlanılan maliyete herkes aynı oranda katılmamaktadır. Başka bir ifadeyle devletin cebren tahsil etme yetkisi olan vergiyi toplumun tüm bireyleri eşit koşullarda ve eşit miktarlarda ödememektedir. Vergiyle ilgili olarak karşılaşılan temel sorunlar da bu eşitsizliklerden çıkmaktadır.

Dünya üzerindeki hiçbir ülkede düz bir mantıkla; kamu hizmetlerinden yararlanan herkesin eşit miktarlarda vergi ödemesi kabul edilmemektedir. Nitekim hiçbir vergi sistemi de bu şekilde düzenlenmemiştir. Türk Vergi Sisteminde de farklı gelir gruplarından farklı oranlarda vergi tahsil edilmektedir. Ancak bu durum toplumda vergi adaletini ve eşitliğini yeterince sağlayamamaktadır. Bu nedenle vergi yükümlülerinde zaman zaman vergi kaçakçılığı yada vergiden kaçınma eğilimleri oluşmaktadır. Gerekli önlemlerin alınmaması durumunda bu eğilimler toplumda yaygınlaşmakta ve devletin gelir kaybetmesine neden olmaktadır.

Devletin vergi kaçakçılığı yada vergiden kaçınma eğilimleri nedeniyle gelir kaybına uğramaması için; vergi hususundaki düzenlemelerini ve uygulamalarını titizlikle gerçekleştirmelidir.

Ülkemizde özellikle son yıllarda vergi gelirlerinin elde edilmesinde ciddi sorunlar yaşandığını görmekteyiz. Bu sorunların yaşanma nedenlerine bakıldığında öncelikli olarak vergi düzenlemelerindeki istikrarsızlık sorunu göze çarpmaktadır. Bir taraftan yeni düzenlemelerle yeni vergiler yürürlüğe girerken, diğer yandan sık sık vergi afları çıkmaktadır. Aynı zamanda bu durum vergi düzenlemelerinin kendi içerisindeki çelişkinin de bir göstergesidir.

Ülkemizde vergi mevzuatı hala oturmuş bir yapıya kavuşturulamamıştır. Çok sık yapılan değişiklikleri ve yeni düzenlemeleri takip etmek herkes için çok zorlaşmıştır. Değişiklikleri takip ederek uygulayabilmek bu alanda uzmanlık gerektirmeye başlamıştır. Bu durumda hem mükellefleri zor durumda bırakmakta ve vergi denetim elemanlarının işini zorlaştırmaktadır.

Bir diğer temel konu ülkemizde sıklıkla vergi af ve barışlarının getirilmesidir. Getirilen her vergi affında mükelleflerin vergi adaleti inancı biraz daha sarsılmaktadır. Çünkü vergi aflarıyla vergi ödeyen mükellef cezalandırılmakta, vergi ödemeyen mükellef ise affedilerek ödüllendirilmektedir. Bu durumda aslında bir vatandaşlık görevi olan vergi ödeme eylemi zamanla bu niteliğini yitirmektedir. Böylelikle vergisini zamanında ödeyen mükelleflerde artık bu sorumluluktan kaçma eğilimi içerisine girmektedir. Daha da önemlisi vergi görevi toplumda psikolojik bir baskı oluşturmaya başlamaktadır.

Mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmemeleri durumunda ise mutlaka cezalandırılmalıdırlar. Mükellefler de oluşması gereken genel inanç vergi ödemeyen her mükellefin cezalandırılacağı olmalıdır. Bugün dünya ülkelerine baktığımızda en az vergi gelir kaybına sahip olan ülkelerin aynı zamanda çok iyi bir ceza sistemine sahip olduğunu görmekteyiz. Yakalandığında ağır cezalarla muhatap olacağını bilen mükellefler vergi ödevlerini en iyi şekilde yerine getirmeye çalışırlar. Ancak elbette ki ceza sisteminin uygulanabilmesi için bu mükellefleri tespit edecek iyi bir denetim sisteminin oluşturulması gerekmektedir.

Türkiye'deki vergi gelir kayıplarına bakıldığında; vergi denetimlerinin çok yetersiz kaldığı görülmektedir.

Küreselleşme sürecinde olan tüm dünya ülkeleri gibi ülkemizde de ekonomik gelişmeler yaşanmaktadır. Ekonomik hayatın gelişmesiyle birlikte; vergi konusu olan işlemler de artmaktadır. Dolayısıyla vergi mükellef sayısı da her geçen gün hızla artmaktadır. Ancak vergi denetimlerinin bu artışa uyum sağlayamaması devletin vergi geliri kaybına sebep olmaktadır.

Ülkemizde vergi denetim ve kontrolü ile sorumlu olan organlar; bu görevlerini yerine getirmede hem nitelik hem de nicelik bakımından yetersiz kalmaktadırlar.

Vergi denetim elemanları incelenmesi gereken beyannameler karşısında sayıca çok yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizlik aynı zamanda denetim esnasında zaman azlığı sorununun yaşanmasına neden olmaktadır. Zaman olarak kısıtlamalara maruz kalan vergi denetmenlerinin, bu durum çalışma verimliliklerini de düşürmektedir. Bunun sonucunda da incelenmesi gereken pek çok mükellef incelenememektedir ve mükelleflerde denetime tabi olmayacakları inancı oluşmaktadır. Denetime tabi olmayacağı inancında olan mükelleflerde de vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı eğilimleri artmaktadır.

Vergi denetimlerinde yetersiz kaldığının ve bu nedenle vergi gelir kaybına uğradığının bilincinde olan devlet bu sorununu SMMM ve YMM 'lere bir takım sorumluluklar ve yetkiler vererek çözmeye çalışmaktadır. SMMM ve YMM'lere verilen tüm sorumluluk ve yetkiler tamamen ihtiyaçtan doğmuştur.

Ülkemizde toplam 94 adet olmak üzere SPK'nın onayladığı ve yetki verdiği bağımsız dış denetim yapmaya yetkili kuruluş vardır. Ancak bu kuruluşların verdikleri denetim, danışmanlık ve muhasebe hizmetinin kalitesinde henüz bir standart yakalanamamıştır. Çünkü ülkemizdeki denetim şirketlerindeki kurumsallaşma süreci henüz tamamlanmamıştır. Bunun yanı sıra henüz toplumda genel bir denetim bilinci oluşturulamadığı için bağımsız dış denetim şirketleriyle çalışmayı tercih etmeyen pek çok mükellef bulunmaktadır. Bu durum da bağımsız

dış denetim şirketlerinin kurumsallaşarak daha iyi hizmet verme sürecini yavaşlatmaktadır.

Ülkemizde en başarılı dört denetim şirketinin dördü de yabancı merkezli olan kuruluşlardır. Denetim, danışmanlık, vergi denetimi ve muhasebe hizmetleri veren bu şirketler; mükelleflerin kayıtlarını gerçeğe uygun hale getirerek ve onları bilinçlendirerek vergi gelirlerinin artırılmasında rol oynarlar. Ayrıca bu şirketlerce düzenli olarak denetime tabi tutulan kuruluşlarda bir süre sonra denetim bilinci oluşacak ve bir çeşit iç kontrol sistemi oluşmaya başlayacaktır. Ancak ülkemizde bulunan denetim şirketleri ile bu şirketlerle çalışan mükelleflere bakıldığında; henüz pek çok mükellefin bağımsız dış denetimle de karşılaşmadığı görülmektedir. Bu durumu Avrupa ülkeleriyle kıyasladığımızda ise bu ülkelerde bağımsız dış denetim uygulamalarının mükelleflerce daha çok tercih edildiği görülmektedir. Bağımsız dış denetime tabi olmuş olan bir kuruluş; vergi incelemesine maruz kaldığında daha rahat olacaktır. Dolayısıyla mükellef psikolojik baskıyı daha az hissedecek ve vergi inceleme elemanlarıyla daha rahat ve doğru iletişim kurabilecektir.

Bağımsız dış denetim şirketleri ile bireysel olarak denetim hizmeti veren SMMM veya tam tasdik hizmeti veren YMM arasındaki en büyük fark hizmeti bekleyenle hizmet karşılığı ücret ödeyen kişilerin aynı yada farklı olmasıdır. Şöyle ki kurumsallaşmış bağımsız dış denetim kuruluşlarında çalışan elemanlar; verdikleri hizmetin karşılığını bağılı olarak çalıştıkları denetim şirketinden alırlar. Dolayısıyla bu denetim elemanlarının hizmet verdikleri sürece objektif olabilmeleri çok daha olanaklıdır. Ancak bireysel çalışan SMMM ve YMM ler verdikleri hizmetin karşılığını yine hizmet verdikleri mükelleflerden almaktadırlar. Bu durumda çoğu zaman onların objektif davranabilmelerini ve bu doğrultuda karar almalarını olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle ülkemizdeki denetim kuruluşlarının ve denetim hizmeti; tasdik hizmeti veren SMMM ve YMM meslek mensuplarının bir araya gelerek kurumsallaşmaları devlet tarafından teşvik edilmelidir. Kanımızca bağımsız dış denetim kuruluşlarının kurumsallaşmaları verilen hizmetin güvenilirliğini ve kalitesini yükseltecektir.

Bankalar, sigorta şirketleri ve halka açık işletmeler SPK'ya göre bağımsız dış denetimden geçmek zorundadırlar. Dolayısıyla bu işletmelerin vergi kaynağını oluşturan işlemleri sürekli olarak kontrol altında tutulmaktadır. Ancak Türkiye'deki işletmelerin çok büyük bir bölümü halka açık işletmeler değildir. Dolayısıyla pek çok mükellef hala bağımsız dış denetim dışında kalmaktadır. Bu nedenle bağımsız dış

denetime tabi olacak işletmelerle ilgili yeni düzenlemeler yapılmalı ve daha fazla mükellef denetime zorunlu tutulmalıdır. Böylece devletin vergi incelemelerinde imkansızlıkları nedeniyle ulaşamadığı mükellefler bağımsız dış denetime tabi olduklarında birebir vergi incelemesiyle karşılaşmalar dahi bir denetimden geçecek ve kayıtlarını düzenlemek zorunda kalacaklardır. Bu durumda dolayısıyla vergi gelirlerine olumlu olarak yansiyacaktır.

Bağımsız dış denetim doğrudan bir vergi denetimi değildir. Bağımsız denetim kapsamında vergi denetiminin yanı sıra; muhasebe kayıtlarının denetimi, finansal tabloların analizi gibi kuruluşun mali yapısını oluşturan her aşamadaki işlem ve kayıtlar teker teker incelenir. İnceleme sonunda hazırlanan raporlarda yine yalnızca vergi ile ilgili görüşler bulunmaz. Bağımsız dış denetimin amacı denetime tabi olan işletmelerin gerçek faaliyetlerini ve faaliyet sonuçlarını gösteren mali tabloları denetlemek ve bunu bağımsız dış denetim raporu ile ilgi duyanlara bildirmektir. Genel amaç vergi incelemeleri ile aynı gibi görünmese de bağımsız dış denetim ve vergi denetiminin nihai amacı aynıdır. Sonuçta devlet tarafından gerçekleştirilen denetimde de bağımsız dış denetimde de amaç gerçeğe aykırı kayıtların saptanması ve kamu yararının gözetilmesidir. Bağımsız dış denetimin kapsamı daha geniş olmakla birlikte vergi kaynağını ilgilendiren her türlü işlemi içine alması yönüyle vergi gelirlerinin arttırılmasında dolaylı olarak olumlu rol oynamaktadır.

KAYNAKÇA

- ASLAN, Abdullah; Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu S.1.
- AICPA Code of Professional Ethics and Codification of Statements on Auditing Standards and Procedures ,1979 .
- AKDENİZ, Kurtuluş; Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi, Yaklaşım Dergisi, S.55. , Temmuz, 1997.
- AKDOĞAN, Abdurrahman; Vergi İncelemesi, Ankara İ.T.B.A. Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1979.
- AKDOĞAN, Nalan; Nejat Tenker; Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Mali Tablolar ve Oran Analizi, Ankara, 1991.
- AKYOL, Okan; Türkiye’de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelemesinin Etkinliği, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 1997.
- AKYÜZ, Müfit; Nesrin Ertel; Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü, Dünya Yayınları, İstanbul,1990.
- ARANSON, R.J., Public Finance; Mc Graw – Hill Co, NewYork, 1985.
- ARENS, A. Alvin; James K.Loebbecke ; Auditing-An Integrated Approach , 2.Baskı, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1976.
- ARPACI, Atlar Ömer; Vergi Denetimi Üzerine , www.alomaliye.com/atlar-omer-vergi-denetimi-uzerine.htm. (erişim 02/02/2007).
- AYSAN, Musatafa; Enron Olayı, <http://www.malihaber.com/modules.php> (erişim 30/09/2007) .

BERKSOY, Hidayet; Muhasebe Denetimi, Mayıs, 2000.

BERVSTEIV, Leoport A.; P.h.D; Financial Statement Analysis and The Accounting Framework Bernard W.Baruch College, The City Universty Of Newyork , Four Edition , Irwin Hemeword Illinois , 1989.

ÇALDAĞ, Yurdakul; Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri , Turmob Yayınları -215 , 3. Baskı , Ankara .

ÇANKAYA, İslam; Serbest Muhasebecilik-Mali Müşavirlik Staja Başlama, 10.Baskı, Ağustos, 2006.

ÇELEN, Erol; Bağımsız Denetimin Önemi Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi, Mali Çözüm, Haziran, 2001.

ÇİÇEK, Halit; Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri, Ağustos, 2006.

DEMİRBILEK, Müslim; İngiltere Muhasebe Uzmanlığı Mesleği ve Bağımsız Dış Denetim, SPK Araştırma Raporu, Ankara 1986.

DEMİRCİ, Azmi; Zihni Kartal; Vergi İncelemesi ve Kapsamı , Vergi Dünyası , S.211, Mart 1999.

DEMİRKAN, Şefika; Türkiye’ de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkinliği , (Yayınlamamış Doktora Tezi Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü) ,1998 .

Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği II. Baskı, Yıldız Ofset, 2004.

DÖNMEZ, Adnan, Başak P. Berberoğlu , Ayten Ersoy , Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB

Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması , Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi , Sayı:9. 2005.

DUMAN, Ömer; Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Tesmer Yayınları, Yayın No:37, Ankara, 2001 .

DURMUŞ,Ahmet Hayri; Mali Tablolar Tahlili, İstanbul, 1990.

ERDOĞAN, Melih; Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat, 2005.

ERDOĞAN, Necmettin; Denetim Standartları, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, Ankara, 1994.

Geleneksel Denetim İşlemleri , http://www.odevsitesi.com/odevler/2005_6 , (erişim: 11/10/2006).

GÜRER, Hüseyin ; Türkiye’de Denetim Firmalarının Yaşadığı Sorun ve Zorluklar Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluğun Değerlendirilmesi ve Öneriler, www.deloitte.com/makaleler (erişim 02/10/2007).

HOLMES, Arthur W. ; Wayne S. Overmyer ; Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri , Çeviren:Oğuz Göktürk , Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5 Cilt 1.

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118> (erişim 12/04/2007).

http://www.hud.org.tr/yazi_detay.asp?id=7 (erişim 24/03/2007).

<http://www.uludag.edu.tr/maliyesempozyumu> , (erişim 08/06/2006).

IFAC, IAASB, ISA-400 Risk Assessments and International Control , Handbook of International Auditing , Assurance and Ethics , January , 2005.

İMKB, Sermaye Piyasası ve Borsa Temel Bilgiler Kılavuzu Eğitim Yayınları No:1, İstanbul, Ocak, 1997.

KABATAŞ, Kemal;Vergi Kaçakçılığı ve Denetimi, Yaklaşım Dergisi, S.22, Ekim, 1994.

KARAKOÇ, Yusuf; Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri, Vergi Dünyası, S.163, Mart, 1995.

KAVAL, Hasan; Muhasebe Denetimi, Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş. ,Ankara, 2003.

KAVUT, Lerzan ;Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’de ki Durumu , Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 2000.

KENGER, Erdal; Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu , Şubat 2001.

KEPEKÇİ, Celal; Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi 4. Baskı, Ankara, Şubat 2000.
MERİÇ, Metin; Vergi Denetimi, İlkem Ofset, İzmir, 2002.

MORBEL, Murat; Türkiye’ de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları , (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) , İzmir, 1995.

Muhasebe Denetimi, [http:// www.odevsitesi.com/odevler](http://www.odevsitesi.com/odevler) (erişim 25/11/2006).
NADAROĞLU, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, 1992.

ÖNDER, İzzettin; Vergiye Psikolojik Direniş, Görüş, Mayıs, 1992.

ÖZEL, Salih; Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi, Maliye Postası, S.373, Mart, 1996.

ÖZEL, Yener; Enerji Devi Enron’un Çöküşü ve Etkileri, <http://www.ekodiaolog.com/makaleler> (erişim 05/10/2007).

ÖZER, Mevlüt; Denetim 1, Özkan Matbaacılık, Ankara , Ocak 1997.

ÖZŞAHİN, Gülfer; Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu, Yeterlik Etüdü , Ekim, ,Ankara , 2000.

PHILIPPATOS C. George; Financial Management Theory and Techniques , The Pennsylvania State Univertys ,California, 1973.

PriceWaterhouseCoopers; Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu, Ankara, Aralık 2003.

SEVİĞ, Veysi; Denetim Teknikleri ve Karşıt İnceleme, Dünya, <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/20-21.htm> .

SİVEREKLİ Demircan, Esra; Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme,

STIGLITZ, E. Joseph ; The Roaring Nineties , Global Yayın Ajansı, İstanbul , 2003

ŞEKER, Nezi; Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1994.

ŞENYÜZ, Doğan; Vergilemede Yükümlü Psikolojisi ,Bursa , 1995.

ŞERAFETTİN, Sevim; Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT Sekizinci Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar ile 3568 Sayılı Yasa ile İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt.8,1990.

TOSUNER, Mehmet; Zeynep Arıkan ; Vergi Usul Hukuku, İlkem Ofset, İzmir, 2001.
TUNA, Zafer ; Denetim Türleri , <http://muhasebetr.com> (erişim 06/09/2005).

TUNA, Zafer; Denetim Türleri , <http://muhasebetr.com/makaleler> (erişim 29/06/2006).

TÜRKER, Masum; Recep Pekdemir; Uluslar arası Denetim Standartları Türkiye Uygulaması ve Beklentiler, semor.com.tr/misc/muhasebe/turker_pekdemir_bildiri.html. (erişim 11/08/2006).

TÜRMOB, Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, Türmob Yayınları , No:17 ,Ankara 1995.

UMAN, Nuri; Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, SPK Yayınları, Ankara, 1985.

YELKENCİ, Bilge; Denetim, <http://www.canakkale.smmmo.org.tr> (erişim 01/08/2006).

ZAIMOĞLU, Tülay; ABD 'de Finansal Muhasebe ve Standartlarının Gelişimi , SPK İnceleme Raporu , Ankara 1987.

EK - 1

OLUMLU GÖRÜŞ BİLDİREN RAPOR ÖRNEĞİ

.....A.Ş.'NİN

.....HESAP DÖNEMİNE İLİŞKİN

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

.....'nin .../.../..... tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz . İncelememiz genel kabul görmüş denetim ilke , esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir .

Görüşümüze göre , söz konusu mali tablolar .../.../..... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.

Ankara , .../.../ 200...

BAĞIMSIZ DENETİM

KURULUŞUNUN ÜNVANI

Sorumlu Ortak Baş Denetçinin

Adı , Soyadı . ve İmzası

EK - 2

ŞARTLI GÖRÜŞ BİLDİREN RAPOR ÖRNEĞİ

.....A.Ş.'NİN

.....HESAP DÖNEMİNE İLİŞKİN

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

.....'nin .../.../..... tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz . İncelememiz (aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında) genel kabul görmüş denetim ilke , esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermektedir.

.....
.....

(Bu paragrafta şartlı görüş belirtilmesine gerekçe olan olay yada kapsam sınırlamasına neden olan bir olay var ise yer verilir.)

Görüşümüze göre söz konusu mali tablolar , stoklara ilişkin fiili sayımın yapılması nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında'nin .../.../.....tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu , mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır. Ankara,/.../200...

BAĞIMSIZ DENETİM

KURULUŞUNUN ÜNVANI

Sorumlu Ortak Baş Denetçinin

Adı , Soyadı . ve İmzası

OLUMSUZ GÖRÜŞ BİLDİREN RAPOR ÖRNEĞİ

.....A.Ş.'NİN

.....HESAP DÖNEMİNE İLİŞKİN

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

.....'nin .../.../..... tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz . İncelememiz (aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında) genel kabul görmüş denetim ilke , esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermektedir.

Görüşümüze göre yukarıda belirtilen gerekçelerle söz konusu mali tablolar bütünüyle'nin/...../.....tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu , mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmamaktadır.

Ankara,...../...../200..

BAĞIMSIZ DENETİM

KURULUŞUNUN ÜNVANI

Sorumlu Ortak Baş Denetçinin

Adı , Soyadı . ve İmzası

EK - 4

GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINILMASI HALİNDE RAPOR ÖRNEĞİ

.....A.Ş.'NİN

.....HESAP DÖNEMİNE İLİŞKİN

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

.....'nin .../.../..... tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz . İncelememiz (aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında) genel kabul görmüş denetim ilke , esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermektedir.

.....
.....

(Bu paragrafta şartlı görüş belirtilmesine gerekçe olan olay yada kapsam sınırlamasına neden olan bir olay var ise yer verilir.)

Yukarıda belirtilen gerekçelerle söz konusu mali tabloların'nin .../.../..... Tarihinde gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu , mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmıyorsa yansıtmadığı hakkında görüş bildirememekteyiz. Ankara, .../.../200...

BAĞIMSIZ DENETİM

KURULUŞUNUN ÜNVANI

Sorumlu Ortak Baş Denetçinin

Adı , Soyadı . ve İmzası

EK - 5

VERGİ DENETİM KADROLARI			
	DOLU	BOŞ	TOPLAM
	KADRO	KADRO	KADRO
BAKANA BAĞLI :	386	1.232	1.618
- MALİYE MÜFETTİŞİ (2)	104	363	467
- HESAP UZMANI (2)	282	869	1.151
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINA BAĞLI :	3.067	5.333	8.400
- MERKEZİ			
(GELİRLER KONTROLÖRÜ) (2)	315	585	900
- MAHALLİ (DEFTERDARLIK EMRİNDE)			
(VERGİ DENETMENİ) (2)	2.752	4.748	7.500
GENEL TOPLAM :	3.453	6.565	10.018
(1) EYLÜL 2006 TARİHİ İTİBARIYLA			
(2) MALİYE MUFETTİŞ YARDIMCILARI, HESAP UZMAN YARDIMCILARI VE			
STAJYER GELİRLER KONTROLÖRLERİ İLE VERGİ DENETMEN YARDIMCILARI DAHİL.			

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118> (erişim 12/04/2007)

EK - 6

DENETİM BİRİMLERİ	YILI	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH (YTL)	BULUNAN MATRAH FARKI (YTL)
Teftiş Kur. Bşk.	2002	3.109	106.857.163	88.630.031
Hesap Uz.Kur.Bşk.	2002	1.709	1.256.001.304	2.178.525.931
Gelirler Kontr.	2002	3.078	6.806.929.429	3.605.275.778
Vergi Denetmenleri	2002	56.884	5.216.011.211	1.803.750.356
Vergi Dairesi Müd.	2002	48.484	477.592.948	295.148.552
TOPLAM		113.244	13.863.392.055	7.971.330.648
Teftiş Kur. Bşk.	2003	1.917	347.946.563	117.195.151
Hesap Uz.Kur.Bşk.	2003	1.241	4.518.510.330	9.649.903.504
Gelirler Kontr.	2003	2.682	10.955.223.073	5.212.493.300
Vergi Denetmenleri	2003	47.886	8.699.782.793	3.309.729.644
Vergi Dairesi Müd.	2003	14.525	1.041.732.512	545.655.543
TOPLAM		68.251	25.563.195.271	18.834.977.142
Teftiş Kur. Bşk.	2004	219	19.154.936	15.350.867
Hesap Uz.Kur.Bşk.	2004	2.494	6.139.712.986	8.999.706.865
Gelirler Kontr.	2004	2.251	3.360.258.119	5.713.052.507
Vergi Denetmenleri	2004	50.292	11.198.767.276	2.836.615.496
Vergi Dairesi Müd.	2004	98.625	1.408.159.430	1.148.190.885
TOPLAM		153.881	22.124.052.747	18.712.916.620
Teftiş Kur. Bşk.	2005	47	3.630.946	4.640.211
Hesap Uz.Kur.Bşk.	2005	3.078	8.513.856.830	5.592.837.186
Gelirler Kontr.	2005	3.943	9.748.973.841	30.233.862.613
Vergi Denetmenleri	2005	50.700	13.557.005.952	2.724.562.900
Vergi Dairesi Müd.	2005	46.810	724.999.648	159.451.255
TOPLAM		104.578	32.548.467.217	38.715.354.165
Teftiş Kur. Bşk.	2006	90	33.578.690	41.712.434
Hesap Uz.Kur.Bşk.	2006	5.265	12.367.971.680	5.753.270.900
Gelirler Kontr.	2006	3.414	19.747.548.207.47	37.200.280.933.62
Vergi Denetmenleri	2006	67.282	13.635.736.589	4.212.648.670
Vergi Dairesi Müd.	2006	34.391	1.011.803.514	211.570.475
TOPLAM		110.442	46.796.638.680	47.419.483.413

Kaynak

http://www.gib.gov.tr/filr.admin/user/_upload/yayınlar/2006_Faaliyet_Raporu_pdf

(erişim 01/10/2007).

EK - 7

VERGİ TÜRÜ	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH (YTL)	BULUNAN MARTAH FARKI(YTL)
Gelir Vergisi	27.378	1.898.934.632	2.018.374.839
Kurumlar Vergisi	10.480	4.622.578.286	4.405.318.870
Katma Değer Vergisi	28.250	20.534.245.811	3.271.063.370
Bank.Sig.Mua.Ver.	1.395	15.804.630.088	32.969.836.717
Veraset ve İnt.Ver.	110	9.318.338	9.327.936
Damga Ver.	923	417.986.292	1.472.093.866
Katma.Değ.Ver.İadesi	2.030	2.130.438.291	845.966.069
Geçici Vergi	11.133	356.121.314	1.928.576.127
Diğerleri	28.743	1.022.385.628	498.925.619
TOPLAM	110.442	46.796.638.680	47419483413

Kaynak

http://www.gib.gov.tr/filr.admin/user/_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu_pdf
(erişim 01/10/2007).